

ULOVFESTET OMGÅELSE PÅ MERVERDIAVGIFTENS OMRÅDE

Kandidatnr: 141445

Leveringsfrist: 15.12.2007

Til sammen 13163 ord

17.12.2007

Antall ord inkludert litteraturliste: 14221

Veileder: Benn Folkvord, førsteamanuensis UiS.

Innholdsfortegnelse

1.0 INNLEDNING	1
1.1 PRESENTASJON AV OPPGAVEN.....	1
1.1.1 NÆRMERE OM DEN SKATTERETTSLIGE OMGÅELESNORMEN	2
1.2 AVGRENSNING MOT SKATTEUNNDRAGELSE, HERUNDER PROFORMA	6
1.3 GJENNOMSKJÆRING INNEN AVGIFTSRETEN - TIDLIGERE OPPFATNING	6
1.3.1 ENDRING AV OPPFATNING OM DET EKSISTERER EN ULOVFESTET OMGÅELESREGEL PÅ MERVERDIAVGIFTENS OMRÅDE.....	9
1.4 GJENNOMSKJÆRING PÅ ARVEAVGIFTENS OMRÅDE	10
1.5 EF-RETEN.....	13
1.6 ØKT FOKUS PÅ AVGIFTSPLANLEGGING.....	14
2.0 HENSYN PÅ MERVERDIAVGIFTENS OMRÅDE	15
2.1 KORT OM BEGREPENE MERVERDIAVGIFT OG SKATT	15
2.1.2 INNLEDNING - HENSYN.....	18
2.2 HENSYNET TIL NØYTRALITET	18
2.3 HENSYNET TIL FORUTBEREGNELIGHET	19
2.4 HENSYNET TIL PROVENYFORDELING.....	21
3.0 GJENNOMGANG AV HALIFAX OG UNIVERSITY- SAKENE, SAMT ”MISBRUKSNORMEN” SOM EF-DOMSTOLEN ANVENDTE PÅ MERVERDIAVGIFTENS OMRÅDE	23
3.1 C- 255/02 (HALIFAX-SAKEN).....	23
3.2 DOMSTOLENS KONSTATERING AV MISBRUK I HALIFAX.....	26

3.3 C-223/03 (UNIVERSITY OF HUDDERSFIELD)	29
3.4 EN ANALYSE AV MISBRUKSNORMEN I EF-RETTE, SAMMENLIGNET MED OMGÅELESNORMEN I NORSK RETT	30
3.5 HALIFAX – OG UNIVERSITY SAKENES BETYDNING I NORGE	33
3.6 GJELDER MISBRUKSNORMEN VED UTGÅENDE MERVERDIAVGIFT?	34

4.0 OMGÅELESNORMEN PÅ MERVERDIAVGIFT - KONKRETE EKSEMPLER PÅ AVGIFTSPLANLEGGING. 35

4.1 KRAVET TIL EGENVERDI PÅ MERVERDIAVGIFTENS OMRÅDE.	35
4.2 KRAVET TIL ILLOJALITET MOT REGLERNE I MERVERDIAVGIFTSLOVEN.	37
4.3 KUNSTIGE FORRETNINGSMESSIGE TRANSAKSJONER OG SAMMENHENGSBETRAKTNINGER. .	39
4.4 FELLESREGISTRERING ETTER MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 12 TREDJE LEDD	41
4.5 PERSONKJØRETØY TIL BRUK I YRKESMESSIG UTEIEVIRKSOMHET – FORSKRIFT NR 90.	44
4.6 PRAKSIS FRA AVGIFTTRETTENS OMRÅDE HVOR MAN HAR BENYTTET DE ULOVFESTEDE REGLERNE OM GJENNOMSKJÆRING	45
4.7 PRAKSIS FRA AVGIFTSRETTE HVOR MAN EVENTUELT KUNNE ANVENDT DE ULOVFESTEDE REGLERNE OM GJENNOMSKJÆRING.	47
4.8 AVSLUTNING - HVOR PRAKTISK ER DET MED GJENNOMSKJÆRING PÅ MERVERDIAVGIFTENS OMRÅDE.....	49

LITTERATURLISTE.....A

1.0 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgaven

Merverdiavgift er en av statens mest betydningsfulle inntektskilder¹. For staten er det viktig at merverdiavgiftssystemet virker som forutsatt. For den enkelte næringsdrivende er imidlertid merverdiavgift ofte en kostnad man ønsker å redusere.

Norske næringsdrivende blir stadig mer bevisst på avgiftsbesparelser som kan ligge i avgiftsplanlegging, og en ser flere mer eller mindre kreative strukturer for å oppnå avgiftsbesparelser. Innsikt i reglene og planlegging er derfor viktig for å oppnå en optimal avgiftstilpasning. Dette har medført at det har blitt et større fokus på avgiftsplanlegging blant momsplichtige og deres rådgivere. Et slikt fokus kan medføre også et økt behov for gjennomskjæring fra avgiftsmyndighetens side.

Et sentralt spørsmål for avgiftspliktige er om det eksisterer noen begrensninger når det gjelder avgiftsplanlegging. Nærmere bestemt i hvilken grad en omgåelsesnorm får anvendelse på merverdiavgiftens område.

I det følgende vil jeg se nærmere på den ulovfestede omgåelsesnormen med bakgrunn i rettspraksis fra de siste årene.

Det rettslige fokuset vil bli å utlede en eventuell avgiftsmessig omgåelsesnorm med utgangspunkt i den skatterettslige normen. Ved å gjennomgå den skatterettslige omgåelsesnormen i detalj og holde skattemessige hensyn opp mot de avgiftsmessige vil jeg prøve å finne ut om omgåelsesnormen er identisk eller ikke på de to områdene. Det

¹ Se pressemelding nr. 61/2007 publisert 05.10.07 fra Finansdepartementet vedrørende statens anslåtte inntekter og utgifter for 2008, hvor merverdiavgiften vil utgjøre ca 19 % av statens samlede inntekter. (ca 191 milliarder NOK)

vil særlig bli lagt vekt på avgjørelsene fra EF- domstolen den 21.02.06 (Halifax og University).

Jeg vil i fremstillingen ta utgangspunkt i omgåelsesnormen på skatterettens område, jf. kapittel 1.1.1. Begrunnelsen for dette er at det finnes lite rettskildemateriale innen gjennomskjæring på merverdiavgiftens område, og Høyesterett har vist at det kan være hensiktsmessig å ”støtte seg” til skatteretten.

Med avgift menes i avhandlingen merverdiavgift. Investeringsavgift, toll og dokumentavgift vil ikke bli berørt nærmere.

1.1.1 Nærmere om den skatterettslige omgåelsesnormen

På skatterettens område er det uomtvistet at det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm som er utviklet gjennom høyesterettspraksis. Normen gir på visse vilkår grunnlag for gjennomskjæring. Det vil si at en privatrettslig gyldig transaksjon settes til side.

En omgåelse av skattereglene vil typisk være at man oppnår skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Teori og praksis viser at det er vanskelig å trekke grensen mellom den akseptable og den uakseptable skatteplanlegging.²

Gjennomskjæringsregelen sprang ut av en liberal tolkning i en rekke dommer om aksjesalg, samt skattedommene fra 1920- tallet. Regelen ble deretter fulgt opp på 1960- tallet med Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg) som gjaldt fusjon med et dødt underskuddsselskap.

På bakgrunn av den liberale tolkningsstilen som Høyesterett utviste i disse sakene, sammenfattet Kvisli rettstilstanden, og konkluderte med at det eksisterte et

² Zimmer, Frederik. Skatterett, 5 utgave 2005, s. 61.

gjennomskjæringsprinsipp om at transaksjoner kunne komme i faresonen skattemessig, dersom transaksjonene ikke hadde en viss egenverdi.³

Aarbakke fulgte deretter opp på begynnelsen av 1970- tallet med en konstatering av at det i norsk skatterett eksisterte en omgåelsesnorm, hvor illojalitet i forhold til skattreglene og transaksjonens faktiske virkninger sto sentralt.

Aarbakke anførte at omgåelsesnormen indirekte ble anvendt som et argument for en lovforståelse eller beskrivelse av et saksforhold, men at omgåelsesnormen ikke direkte ble brukt som grunnlag for å subsumere et saksforhold under en lovregel. Han betraktet omgåelsesnormen mer som et rettskildeprinsipp enn en regel.⁴

I 1982 uttrykte Sandvik at egenverdivilkåret hadde blitt en generalklausul: ”...ofte er sitert i omgåelsessaker og på mange måter sies å ha blitt en slags generalklausul- en ikke lovfestet omgåelsesnorm på skatterettens område”.⁵

På 1990-tallet var det klart at det var etablert en regel. Etter dette har Høyesterett nærmest konsekvent omtalt omgåelsesnormen som en gjennomskjæringsregel. I Rt. 1998 s. 1771 (Essem) ble det fremhevet at ”gjennomskjæringsregelen er en generell regel på skatterettens område”. I den forbindelse ble det vist til at det var fremsatt forslag om å lovfeste en generalklausul i skattelovgivningen rettet mot omgåelsesforsøk.

³ Kvisli, Kåre. Innføring i skatterett, Oslo, 1962 s.109” Det vil neppe i noen tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonen ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil den skatterettslig sett ligge i faresonen selv om den privatrettslig sett er uangripelig”.

⁴ Banoun, Bettina. Omgåelse av skattereglene 2003 s. 80

⁵ Sandvik, Per. Form og realitet i skatteretten, Skatterett 1982 s. 122 flg.

Et sentralt poeng med dommen er at skattyter har anledning til å innrette sine økonomiske disposisjoner for å redusere beskatningen. Skattemotiv er ikke tilstrekkelig til å foreta gjennomskjæring:

“Det er ikke tvilsomt at skattytere i meget stor grad har anledning til å innrette sine økonomiske disposisjoner etter skattelovgivningen med sikte på å redusere beskatningen. At en transaksjon er foretatt alene med det formål å spare skatt, er ikke tilstrekkelig til at den ikke får virkning etter sine intensjoner ved ligningen. Det kreves imidlertid at disposisjonen har en viss virkning eller egenverdi for skattyteren utover det å spare skatt”.

Den ulovfestede omgåelsesregelen oppstiller selv kriterier for når gjennomskjæring kan finne sted. For det første må det vurderes om transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi utover det å spare skatt, som er det såkalte grunnvilkåret. For det andre må det vurderes om skattefordelen, etter en helhetsvurdering, anses å være i strid med skattelovens regler.

Høyesterett har i flere saker i forbindelse med helhetsvurderingen, stilt spørsmålet om transaksjonen er illojal mot skattelovens formål.⁶

Høyesterett har imidlertid formulert omgåelsesnormen ulikt i de tre dommene som ble avsagt høsten 2006. Det kan synes som Høyesterett bygger på forskjellige innfallsvinkler til hvordan omgåelsesnormen skal forstås.

Den siste dommen i 2006 var Rt. 2006 s. 1232 (Telenor-dommen). Førstvoterende formulerte omgåelsesnormen med et grunnvilkår og en totalvurdering:⁷

”Den ulovfestede gjennomskjæringsregel...består...av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsaklige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt,... Dette er et nødvendig, men ikke

⁶ Se blant annet Rt.1994 s. 912 (Hovda) og Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

⁷ Se avsnitt 47, Rt.2006 s.1232

tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen... ”.

I Rt. 2006 s. 1199 (Nagell Erichsen) knytter førstvoterende omgåelsesnormen opp mot formuleringen i Rt. 1999 s. 946 (ABB)⁸.

”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom der skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultat ved å følge dommen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold”.

Nagell-Erichsen-dommen skiller ikke klart mellom grunnvilkår og en totalvurdering. I juridisk teori er det stilt spørsmål om man skal forstå omgåelsesnormen som toleddet, med et grunnvilkår og en helhetsvurdering.⁹

Høyesterett anvender igjen en toleddet vurdering i Rt. 2007 s. 209 (Hex-dommen). Mye kan tale for at man nå operer med en toleddet norm, grunnvilkår og totalvurdering. Dette gjenspeiler seg også i skattemyndighetenes praksis, samt praksis fra lavere

⁸ Se avsnitt 53 i Rt. 2006.1232

⁹ Zimmer, Frederik. Skatterett nr 1. 2007 og Jan Syversen UTV-268. 2007.

domstoler.¹⁰ Zimmer hevder for øvrig at det ikke eksisterer et slikt grunnvilkår, på bakgrunn av omgåelsessakene Høyesterett avsa høsten 2006.¹¹

1.2 Avgrensning mot skatteunndragelse, herunder proforma

Skatteunndragelse vil si at skattyter bryter sin plikt til å oppgi sin inntekt og formue til ligningsmyndighetene.

Pro forma vil normalt si at det som er avtalt mellom partene om de rettslige forhold innad, avviker fra det som presenteres utad. Rt. 1937 s. 443 (Panama-saken) er et tidlig eksempel hvor Høyesterett statuerte proforma.¹²

Ved omgåelse av skattereglene vil forholdet formelt oppfylle kravene til en skattefordel. Spørsmål om gjennomskjæring vil bero på et rettsanvendelsesspørsmål. Proforma og skatteunndragelse vil ikke bli drøftet nærmere. Spørsmål i forbindelse med tilleggsskatt og straff knyttet til omgåelse vil heller ikke bli tatt opp i oppgaven.

1.3 Gjennomskjæring innen avgiftsretten - tidligere oppfatning

En oppfatning innen norsk avgiftsmiljø synes å ha vært at det ikke eksisterer en ulovfestet omgåelsesregel på merverdiavgiftens område¹³. Et av synspunktene har vært at det er mangel på lignings og domstolspraksis. Det har rådet usikkerhet blant rådgivere og advokater hvordan man skal forholde seg til ulovfestet omgåelse på

¹⁰ Se for eksempel fra praksis fra Skattedirektoratet i BFU 28/07 og BFU 29/07 hvor en drøfter omgåelse basert på et grunnvilkår og en totalvurdering, jf. ...”Det er således to vurderingstemaer som må behandles”. Se også UTV-2007-662 hvor man tingretten anvender den toleddete omgåelsesnormen.

¹¹ Zimmer, Frederik. Skatterett nr. 1 2007, Hva er vurderingstemaet i omgåelsesaker og debatten rundt forståelsen av hvordan omgåelsesnormen skal oppfattes.

¹² Selskapet var ikke eier av skipene fordi det ”... *Panama registrerte selskap bare har eksistert i navnet. I virkeligheten har selskapsdannelsen vært en form uten reelt innhold.*

¹³ Killengren m. flere Revisjon & Regnskap 2000 s. 26 flg. og 60 flg.

merverdiavgiftens område.¹⁴ Det har blitt anført at merverdiavgiftens selvdeklarerende system, praktiseres på en mer ordlydstro og objektivisert måte. Det kan derfor være hensiktsmessig å kort redegjøre for de sentrale prinsippene bak merverdiavgiftssystemet.

I lov om merverdiavgift av 1969 nr. 66 (heretter mval) § 10 er ”selgerne” definert som de avgiftspliktige. Næringsdrivende skal beregne merverdiavgift i tillegg til salgsvederlaget, og overføre avgiften videre til staten. Den næringsdrivende har en oppkreivingsplikt på vegne av det offentlige, samt innbetalingsplikt til det offentlige.¹⁵ Merverdiavgiftens system reflekteres i merverdiavgiftsloven § 21 som gir den næringsdrivende fradrag for inngående avgift i utgående avgift. Det er bare mellomlegget, forskjellen mellom utgående og inngående avgift, som betales inn til avgiftsmyndighetene. Dette medfører at avgiftsreglene må utformes og praktiseres slik at den næringsdrivende selv har mulighet til å håndtere avgiftssystemet. Hensynet til et enkelt og forutberegnelig avgiftssystem kan tale for at det er mindre rom for en ulovfestet regel. På den annen side pålegger det skattyter etter lov om ligningsforvaltning av 1980 nr. 26 (ligningsloven) kapittel 4, å gi opplysninger som bidrar til at vedkommendes skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Forutberegnelighet er således like fremtredende på skatterettens område.

Den rådende oppfatningen synes tidligere å ha vært at det ikke eksisterte noen ulovfestet gjennomskjæringsnorm på avgiftrettens område.¹⁶ Begrunnelsen for dette synet var at det ikke forelå forvaltningspraksis eller rettsavgjørelser som klart begrunnet et ulovfestet gjennomskjæringsgrunnlag. I den forbindelse kan det vises til en uttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 33/05) som uttaler at ”...om det i det hele tatt er adgang til gjennomskjæring innen avgiftsretten er dessuten svært usikkert og har aldri vært prøvd for domstolene”.

¹⁴ Se for eksempel BFU 33/05 hvor det uttales at ”om det i det hele tatt er adgang til gjennomskjæring innen avgiftsretten er dessuten svært usikkert og har aldri vært prøvd for domstolene”

¹⁵ Gjems-Onstad, Ole. Merverdiavgift- en innføring s. 16. 7. utgave 2006

¹⁶ Se note 12

Killengren et al viste til at avgiftsmyndighetene benyttet proforma og lovtolkning for å sette til side avgiftsmessige virkninger, og ikke ulovfestet gjennomskjæring.

Det ble fremhevet at ulikhetene i skatte og avgiftsretten neppe ga automatikk i at omgåelsesnormen på skatteretten kunne gis direkte anvendelse på avgiftrettens område.

I en annen retning i forhold til gjennomskjæring på merverdiavgiftens område går Klagesak 4250 fra 2000, som statuerer gjennomskjæring:¹⁷

”Videre skal det bemerkes at behovet for regler om gjennomskjæring er like sterkt på avgiftsområdet som innen skatteretten. Selv om det kan vises til ulike hensyn som ligger til grunn for skatte- og avgiftsretten, har begge rettsområdene en felles kjerne. Til grunn for begge beskatningsformene ligger fiskale hensyn. Det er således hensynet til statens inntektsgrunnlag som er det sentrale spørsmål om å godta de skatte- og avgiftspliktige tilpasninger til regelverket oppstår. En vurdering av avgiftsreglenes formål vil følgelig være høyst relevant også ved spørsmål om tilpasninger til avgiftsreglene kan aksepteres eller ikke. At det her er snakk om en bestemmelse i merverdiavgiftsloven som gir anvisning på fritak fra den alminnelige avgiftsplikt, kan ikke medføre at formålsbetraktninger blir mindre relevante. Dette følger av konsekvensen av partenes tilpasninger til regelverket i dette tilfellet er at staten lider et utilsiktet tap”.

I klagesak 3600 fra 1997 synes Skattedirektoratet å legge til grunn at det finnes et ulovfestet gjennomskjæringsgrunnlag: ”... I så fall vil det være en adgang til å se bort fra salgene og fastsette avgift som om bilene ikke var solgt til den ansatte, dvs foreta såkalt gjennomskjæring”.

Rettskildebildet er likevel ikke entydig, som man kanskje skulle tro.

Gjems-Onstad(2005) legger også til grunn at det ”vanskelig kan ses bort fra at man også på avgiftsrettens område kan sette tilside privatrettslige disposisjoner som ikke er

¹⁷ Klagenemndssak nr. 4250 av 16. mars 2000

pro proforma, men som fremstår som nærmest uten egenverdi og illojale i forhold til avgiftsreglenes formål.”¹⁸

Gjems-Onstad er imidlertid i likhet med Killengren et al av den oppfatning at omgåelsesnormen på skatteretten vanskelig helt kan overføres til avgiftsretten. Begrunnelsen for dette er at det er klarere krav til forutberegnelighet for de avgiftspliktige, siden de fullt ut skal ta stilling til egen avgiftsplikt.

Sivilombudsmannen uttaler i brev av 17. august 1994 at det er anledning til å gjennomskjære transaksjoner på avgiftens område i forbindelse med fradrag for inngående avgift. Det heter her: ”... som hovedregel må det være opp til partene selv å bestemme hvordan et slikt samarbeid skal organiseres og formaliseres. Dersom myndighetene skal skjære igjennom dette, må det i utgangspunktet begrunnes i at den formen som er valgt kun har til hensikt å omgå de bestemmelser det er snakk om å anvende.”

Det har i de siste årene funnet sted en rettslig utvikling som tilsier at det kan være aktuelt med en omgåelsesnorm på avgift. Jeg vil i det følgende se nærmere på omstendighetene rundt dette.

1.3.1 Endring av oppfatning om det eksisterer en ulovfestet omgåelsesregel på merverdiavgiftens område.

Det er min oppfatning at det finnes minst tre årsaker til at avgiftsmyndighetene og domstolene i fremtiden vil kunne benytte en ulovfestet gjennomskjæringsregel.

Høyesterett har for det første benyttet den skatterettslige gjennomskjæringsregel på arveavgift i Nagell- Erichsen- saken, se punkt 1.4. Videre har EF-domstolen lagt til grunn at det innenfor EF- retten kan anvendes en gjennomskjæringsregel på merverdiavgiftens område, se punkt 1.5. Blant EU-statene er hoveddelen av merverdiavgiftssystemet gjort til en del av fellesskapsretten. EØS- avtalen inneholder

¹⁸ Gjems-Onstad, Ole og Tor s. Kildal.2005. Mva-kommentaren s. 530

ikke regler om skatte- og avgiftsharmonisering. Avtalens generelle bestemmelser vil likevel ha betydning for Norges interne skatte- og avgiftsrett. Norske domstoler har i flere saker sett til avgjørelser som er avsagt av EF-domstolen. På denne måten blir rettsanvendelsen i Norge indirekte påvirket av avgjørelser forkynt av EF-domstolen. Det har også vært økt fokus på avgiftsplanlegging de siste årene både hos den enkelte næringsdrivende, samt hos avgiftsmyndighetene, jf. punkt 1.6.

1.4 Gjennomskjæring på arveavgiftens område

Høyesterett avsa i 2006 en dom hvor spørsmålet var om man kunne anvende omgåelsesnormen på arveavgiftens område, jf Nagell-Erichsen-saken inntatt Rt. 2006 s. 1199.

Saken gjaldt gyldigheten av Skattedirektoratets fastsettelse av arveavgift for arvingene etter Cathrine Nagell- Erichsen.

Den skatterettslige gjennomskjæringsregel ble uten spesielle innvendinger anvendt på arveavgiftrettens område. Høyesterett fremhevet i dommen at det ikke var noe i veien for at omgåelsesnormen innen skatteretten kunne bli anvendt på et annet rettsområde.

Etter Høyesteretts syn var regelen et utslag av en generell omgåelsesnorm i norsk rett:

”Siden 1920- årene er det etter Høyesterett praksis etablert at det i forhold til ulike skatteregler etter omstendighetene vil kunne foretas gjennomskjæring og ved det etablere skatteplikt for transaksjoner som tilsynelatende ikke omfattes av den aktuelle regel. Denne praksis ble lenge utviklet fra et område til det neste uten at det ble identifisert noen generell regel om gjennomskjæring innenfor skatterettens område. De avgjørelser som ble truffet var imidlertid basert på reelle hensyn av en generell rekkevidde og en overordnet forståelse av at det i norsk rett gjelder en alminnelig omgåelsesnorm”.

Det ble i den forbindelse særlig vist til Aarbakkens artikkel i LoR fra 1970¹⁹²⁰.

Aarbakkens artikkel inntatt i LoR 1970 på side 1 flg., synes å bygge på en slik overordnet norm. På s. 5 heter det:

”Vi kan således fastslå at omgåelsesnormen har et forholdsvis klart avgrenset rettsanvendelsesområde innenfor vårt rettssystem: Normen gjelder for bedømmelse av forholdet mellom lovregler og den type av saksforhold som vi kaller rettsforhold”.

”Omgåelsesnormens rettsvirkning: det normen begrunner, er to ting: Enten kan virkningen være at det saksforhold som bedømmes skal falle inn under en tyngende lovregel som er (forsøkt) omgått. Eller virkningen kan være at det saksforhold som bedømmes, faller utenfor en begunstigende regel som er forsøkt utnyttet. Hva dette innebærer beror på den enkelte lovregel”.

Førstvoterende konkluderer med at det ikke kan være *”tvilsomt at det også i forhold til beregning av arveavgift etter omstendighetene vil være riktig og nødvendig å underkjenne tilpasninger som på en illojal måte tar sikte på å utnytte utformingen av regelverket med sikte på å spare avgift”*.

Retten understreket dermed at den skatterettslige omgåelsesregelen var et naturlig utgangspunkt for gjennomskjæring innen avgiftsretten:

”Arveavgift er en form for beskatning, og jeg finner at den siterte sammenfatning er det naturlige utgangspunkt også ved vurdering av gjennomskjæring”.

Det kan stilles spørsmål om det var automatikk i at Høyesterett anvendte omgåelsesregelen utviklet på skatteretten analogisk på arveavgiftens område. Den skatterettslige gjennomskjæringsregel er utviklet for inntektsskatt, og passer

¹⁹ Rt.2006 s.1199 se avsnitt 48

²⁰ Aarbakke,Magnus .LoR 1970 side 1 flg.” Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem”.

nødvendigvis ikke for andre avgiftsformer som har andre innvinningsformer. Avgiftsetaten mente i den foreliggende sak at det var dødsfallet som ga grunnlag for gjennomskjæring. Høyesterett var også av den oppfatning at gjennomskjæring ikke kan anvendes i forhold til faktiske hendelser eller handlinger. Dette hadde imidlertid ingen betydning for denne saken, da Høyesterett vurderte spørsmålet etter ”*de forutgående tilpasninger før dødsfallet*”. Tradisjonelt har man også operert med et skille mellom formue- og inntektsskatter og handlingsskatter.²¹

Etter Rt. 2006 s. 1199 og til dels KMVA 4250 er det mye som taler for at avgiftsmyndighetene og domstolene ikke vil nøle med å anvende de ulovfestede reglene om gjennomskjæring, dersom de finner det nødvendig.²² De lege ferenda er det ingen betenknninger med å benytte seg av ulovfestet gjennomskjæring på merverdiavgiftens område enn på skatterettens område. Den kanskje viktigste begrunnelsen for dette er at rettsområdene har en felles kjerne, nemlig de fiskale hensyn. Det er hensynet til statens inntektsgrunnlag som er den viktigste faktor for hvorvidt man kan godta skatte- og avgiftspliktige tilpasninger til regelverket. At staten lider et utilsiktet tap, basert på en illojal tilpasning til merverdiavgiftsregelverket, må således kunne tilsidesettes, på samme måte som i skatteretten.²³ Et slikt syn de lege ferenda syn deler også advokat Marianne Brockmann Bugge og advokatfullmektig Camilla Hammer Solheim i BAHR²⁴, samt advokat Thomas Antonsen.²⁵

²¹ Se nærmere kapittel 2.1

²² I samme retning Løvaas, Ivar. Skatterett nr.1 2007. Tilsidesettelse på merverdiavgiftslovens område (med paralleller til skatteretten). Han konkluderer med i sin artikkel at tilsidesettelse i praksis eksisterer i merverdiavgiftsretten allerede i dag, selv om de ulovfestede reglene om gjennomskjæring fortsatt i beskjeden grad blir brukt. Han er også av den oppfatning at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring som er utviklet på skatteretten, kan anvendes tilsvarende på merverdiavgiftens område. For øvrig er forfatteren seniorrådgiver hos Oslo Fylkesskattekontor.

²³ Se pkt 1.3.1 og nemndas vurdering i sak 4250 om behovet for gjennomskjæring på avgift.

²⁴ Bugge og Solheim. Finansavisen, 2006 08.april s.56

²⁵ Antonsen, Thomas. Revisjon & Regnskap, 2006 nr.2

1.5 EF-retten

Avgiftsretten er ikke en del av EØS- avtalen. Rettsutviklingen i Norge influeres likevel av EU- retten.²⁶ Det er på det rene at nasjonal rett kan tilsidesettes ved brudd på ”de fire friheter”, på områder som i utgangspunktet faller utenfor EØS-avtalen.²⁷ Avgiftsreglene kan for eksempel ikke brukes til å diskriminere mot varer og tjenester som importeres fra EØS-stater. Dette ville komme i konflikt med det alminnelige diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen og hovedreglene om fri bevegelse for varer og tjenester, og legger således begrensninger på det norske skatte- og avgiftssystemet. I motsetning til området for direkte beskatning, har området for indirekte beskatning kommet langt med å være samstemt mellom medlemsstatene.

Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådskdirektiv 2006/112/EØF som trådte i kraft 1. januar 2007. Dette erstatter og innebærer en teknisk revisjon av EFs første og sjette merverdiavgiftsdirektiv.²⁸

Det gir en egennytte i å kunne utforme og tolke norske regler i samsvar med EF-retten. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen 2001 ble EU-retten, sammen med rettstilstanden i de nordiske naboland, ansett som sentrale kilder, da særlig ved utformingen av unntakene. Dette er et godt eksempel på hvordan EU-retten påvirker og inspirerer norske avgiftsmyndigheters praktisering av merverdiavgiftsregelverket. Dersom den norske løsningen som er valgt, er identisk med løsningen i andre EU-land, kan praktiseringen i EU bli en relevant rettskilde.

I to avgjørelser har EF-domstolen har lagt til grunn at det foreligger adgang til gjennomskjæring innen merverdiavgiftsretten, jf. Halifax (C-255/02) og University of Huddersfield(C-233/03), gjennom ”misbrukslæren”.

²⁶ Se stp.prp. nr. 100 (1991-1992) s. 45 og St.meld. nr. 12 (2000-2001) s. 103

²⁷ Jf. Fokus Bank-dommen avsagt av EFTA-domstolen 23. november 2004

²⁸ Ot.prp.nr. 59(2006-2007) s. 12

Misbrukslæren innebærer at:

- 6. direktiv skal tolkes slik at det utelukker enhver rett til å fradragføre inngående avgift når grunnlaget for fradrag retten representerer misbruk.
- misbruk anses å foreligge når transaksjonen, selv om de formelle vilkår er oppfylt, gir avgiftsfordeler som det ville være i strid med formålet bak bestemmelsen å innrømme
- det må samtidig være åpenbart, ut fra en objektiv vurdering, at det vesentlig formål bak transaksjonen, har vært å oppnå en avgiftsfordel
- virkningen av misbruk er at den aktuelle transaksjon som har forårsaket misbruket omklassifiseres, som om transaksjonen ikke hadde skjedd.²⁹

Misbruksnormen minner mye om den ulovfestede omgåelsesnormen i norsk rett. Jeg vil komme nærmere tilbake med en analyse av de to normene i kapittel 3.4.

1.6 Økt fokus på avgiftsplanlegging

I de senere årene har flere avgiftssaker nådd Høyesterett. Rt. 2005 s. 591 (Porthuset) og Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) kan nevnes som eksempler. Både avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene har i de senere årene vært i stadig konflikt vedrørende anvendelsen av avgiftsreglene. Norske næringsdrivende blir mer bevisst på avgiftsbesparelser som kan ligge i avgiftsplanlegging, og en ser dermed en fremvekst av mer eller mindre kreative strukturer for å oppnå avgiftsbesparelser. Innsikt i reglene og planlegging er derfor viktig for en optimalisert avgiftstilpasning. Dette har igjen medført at det er blitt et større fokus på avgiftsplanlegging blant momspliktige og deres rådgivere. Et slikt fokus medfører og at også behovet for gjennomskjæring blir mer påtakelig sett fra avgiftsmyndighetene sin side.

Et annet poeng, som jeg vil drøfte, er hvor praktisk det er med omgåelse på avgiftens område. I særlig grad vil dette gjelde i forhold transaksjonens egenverdi. Merverdiavgift kan sees på som en produktkostnad. En hver næringsdrivende har et mål om profittmaksimering og lave kostnader. Det kan stilles spørsmålstegn ved om det er en

²⁹ Fritt gjengitt av Løvaas, Ivar. Skatterett nr. 1 2007 s. 52- Tilsidesettelse på merverdiavgiftlovens område (med paralleller til skatteretten).

reell forskjell mellom det å spare avgift eller det å redusere lønnskostnadene for en fabrikk, ved å legge produksjonen til et lavkostland. Det kan videre argumenteres med at det foreligger tilstrekkelig forretningsmessig begrunnelse for transaksjonen, selv om den kun er utført for å spare avgift.

Kravet til egenverdi kan ha forskjellig vekt i forhold til skatt og avgift, selv om dette må vurderes konkret i hver enkelt sak. Jeg skal i det videre vurdere om hensynene bak avgiftsloven kan begrunne et slikt standpunkt.

2.0 Hensyn på merverdiavgiftens område

2.1 Kort om begrepene merverdiavgift og skatt

Jeg anser det som hensiktsmessig å gi en kort redegjørelse for hva som menes med merverdiavgift, samt mekanismene rundt merverdiavgiftssystemet. Deretter vil jeg se på forskjellen mellom merverdiavgift og skatt i forbindelse med analysen av omgåelsesnormen.

Merverdiavgift er en indirekte skatt. I forarbeidene til merverdiavgiftsreformen 2001 blir merverdiavgift definert som *”en generell omsetningsavgift som skal skattlegges innenlands forbruk av varer og tjenester, og som er ment å ramme den endelige forbruker”*.³⁰

Ut fra dette kan man si at merverdiavgift er en forbruksskatt som utgjør en faktisk kostnad for den som mottar varen i siste ledd. Spørsmål om omgåelse av avgiftsreglene vil som oftest bli satt på spissen for virksomheter som har beskjeden eller ingen fradragsrett for inngående moms, og ikke forbrukeren som i siste ledd kjøper en vare eller tjeneste.

Skattleggingen skjer ved at varer og tjenester pålegges en merverdiavgift som selgeren av den omsatte varen eller tjenesten, er ansvarlig for å kreve inn på vegne av staten.

³⁰ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 21. Fra 1.juli 2001 ble avgiftsplikten også gjort generell for tjenester.

Merverdiavgiften som innkreves av et avgiftssubjekt på vegne av staten, kalles ”utgående avgift”.

For å kanalisere avgiften, slik at den rammer det endelige forbruk av varer og tjenester, finnes en sentral mekanisme i merverdiavgiftssystemet, jf. mval § 21. Mekanismen kalles ”fradragsretten for inngående merverdiavgift”. Fradragsretten muliggjør at merverdien i hvert verdiskapningsledd kan beskattes, uten at avgiftsbelastningen akkumuleres som en kostnad. Forutsetning for fradragsrett er at den inngående avgiften har forbindelse med den avgiftspliktige virksomheten. Rent praktisk vil fradraget bli utført ved den terminvise innberetningen av utgående merverdiavgift til avgiftsmyndigheter. Etter mval § 25 vil inngående avgift som ikke kan legitimeres ved bilag, ikke kunne fradragsberettiges. Systemer forutsetter således streng dokumentasjonsplikt.

På skatte- og avgiftsrettens område har det tradisjonelt vært et skille mellom alminnelig inntekts- og formueskatt, og de såkalte handlingsskattene, slik som dokumentavgift, merverdiavgift og toll.

En vanlig hovedsondring mellom indirekte skatt som merverdiavgift og direkte skatter, går ut på at direkte skatt skal ramme det subjekt som ilegges skatten.³¹ Inntektsskatten blir beregnet ut i fra virksomhetens resultat gjennom et helt inntektsår. Mulighetene for inntektsplanlegging er derfor mye mer tilstede, jf. merverdiavgiften som mer kan knyttes til en kjøps eller salgssituasjon. I inntektsskatteretten drives ofte skatteplanlegging slik at skattebelastningen blir mindre enn det hovedreglene tilsynelatende skulle tilsi. En opplever også at man må tilrettelegge transaksjoner for unngå en ekstra skatt som skyldes uventede konsekvenser av reglene, eksempelvis et nytt statsbudsjett.

Således er det nok på skatterettens område en større grobunn for å kunne omgå skattereglene, enn det man har på merverdiavgiftens område.

³¹ Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett 5. utgave s. 28.

Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) illustrerer forskjellen mellom skatt og avgift. Saken gjaldt i korte trekk hvorvidt en lovendring på merverdiavgiftens område hadde tilbakevirkende kraft etter Grunnloven § 97. En kjøreskole hadde høsten 2001 kjøpt en personbil og korrekt gjort fradrag for inngående merverdiavgift, da kjøreopplæring ble omfattet av merverdiavgiftsplikt med virkning fra 1.juli 2001. Ved lov av 21. desember 2001 ble imidlertid kjøreopplæring unntatt fra avgiftsplikt med virkning fra 1.januar 2002. Dette resulterte i at kjøreskolen måtte tilbakeføre den delen av den fradragsførte avgiften som ikke kunne henføres til perioden selskapet hadde vært avgiftspliktig.

Innenfor inntekts- og formueskatten har det i stor grad vært akseptert at nye skattelover gis tilbakevirkende kraft innenfor rammene av det ligningsåret loven er vedtatt, jf. Rt. 1925 s. 588. Begrunnelsen er at Stortinget først ved utgangen av et inntektsår har full oversikt over de inntekter som kan beskattes, og statens inntektsbehov. Det er den samlede skatteevnen, og ikke den enkeltstående handlingen, som skal rammes.

Når det gjelder handlingsskattene, har utgangspunktet vært at enhver tilbakevirkning har vært forbudt, jf. Rt. 1910 s. 174 som omhandlet arveavgift. Merverdiavgift er en handlingsskatt. Det har imidlertid skjedd en viss glidning fra regelteorien mot standardteorien³². Etter standardteorien skal man på grunnlag av en helhetsvurdering ta stilling til om den konkrete tilbakevirkning er særlig urimelig eller urettferdig. Flertallet i nærværende sak kom frem til at loven hadde tilbakevirkende kraft, men bare dersom sterke samfunnsmessige hensyn gjorde seg gjeldende, hvilket ikke var tilfellet i saken. Hensynet til omsetningslivets innrettelsesbehov veide tungt, jf. forutberegnelighet og hensynet til endelige oppgjør. Høyesterett mente således at lovgiver ikke hadde et behov for like store handlingsrom på handlingsskattenes område som ved fastsettelsen av de rettslige rammer for det alminnelige skatteoppgjør.

Dersom det allerede er etablert en ulovfestet regel om gjennomskjæring på merverdiavgiftens område, vil den tilbakevirkende effekten av en sedvaneregel ikke være større enn ved anvendelse av en lovregel. Hvis det derimot ikke er etablert en sedvanerettsregel, kan mye tale for at den tilbakevirkende virkningen vil være

³² Jf. avsnitt 58 i Rt.2006 s. 293

fremtredende. Som jeg har vist til overfor, var tilbakevirkning kun akseptert på merverdiavgiftens område, dersom det forelå ”sterke samfunnsmessige hensyn”. Jeg ser det slik at spørsmålet om tilbakevirkning etter Grl. 97 og gjennomskjæring på merverdiavgift kan ha visse fellestrekk, som kan tilsi at det kan være mindre praktisk med gjennomskjæring på avgift enn den man har i skatteretten. Både tilbakevirkning og gjennomskjæring dreier seg om at staten krever tilbake proveny. Selv om tilbakevirkning er et annet ”instrument” enn gjennomskjæring, viser dommen at skatt og merverdiavgift blir vektlagt forskjellig.

2.1.2 Innledning - Hensyn

Flere hensyn bak skattereglene gjør seg også gjeldende for avgiftsreglene, men vekten av hensynene kan variere noe. Dette kan også gjøre utslag i forhold til hvordan man skal vurdere omgåelsesnormen på avgiftsrettens område. Poenget med dette kapittelet er å se om det foreligger hensyn som tilkjenner en annen omgåelsesnorm enn den man har i skatteretten.

På merverdiavgiftens område er det særlig tre hensyn som er sentrale. Dette er hensynet til nøytralitet, forutberegnelighet og proveny/fradeling. Jeg vil i det følgende redegjøre for disse hensynene.

Hensynene til nøytralitet og forutberegnelighet er kanskje de største innvendingene mot en omgåelsesregel på merverdiavgiftens område.

2.2 Hensynet til nøytralitet.

Hovedhensynet bak omgåelsesnormen i skatteretten er prinsippet om økonomisk likhet mellom like transaksjoner. Hensynet til nøytralitet og likhetsprinsippet er to sider av samme sak. Likhetsprinsippet blir i Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) omtalt som at *”...økonomisk sett like tilfeller i størst mulig utstrekning skal kunne behandles likt, med mindre lovgivningen av en eller annen grunn hjemler en forskjellsbehandling...uten omgåelsesregelen ville en skattyter kunne oppnå resultater som ikke kunne forstås eller*

*godtas av andre: ”.*³³ Likhetsprinsippet er også en presisering av det mer generelle effektivitetshensynet.

Et slikt hensyn må en kunne si at gjør seg fremtredene innenfor avgiftsområdet. Et av hovedtrekkene bak utformingen av merverdiavgiftssystemet er at det skal være en nøytral form for forbruksbeskatning. Transaksjoner som oppfyller vilkårene i avgiftsregelverket, skal gi den avgiftsmessige virkningen som transaksjonen forutsetter. Dette taler mot at man skal kunne anvende den ulovfestede omgåelsenormen på avgiftens område.³⁴ Likeartede tjenester skal behandles likt, og det er et mål at merverdiavgiftsregelverket i minst mulig grad skal bidra til at aktørene velger å innrette seg på en annen måte enn det de ellers ville valgt. Av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen kan en utlede at *”merverdiavgiftssystemet bør utformes slik at det gir opphav til minst mulig konkurransevridding”*.³⁵

Ønsket om å hindre konkurransevridding vil derfor være et argument for at avgiftsmyndighetene skal ha anledning til å tilsidesette avgiftsmessige tilpasninger som er illojale. Hensynet til nøytralitet (likhetsprinsippet) gjør seg således gjeldende med samme styrke som i skatteretten.

Konklusjonen er dermed at hensynet til nøytralitet ikke begrunner en egen omgåelsenorm på avgiftsrettens område enn den vi har på skatterettens område.

2.3 Hensynet til forutberegnelighet

Det som særlig skiller avgiftsretten fra skatteretten er avgiftsrettens selvdeklarerende system. Det innebærer at den enkelte næringsdrivende selv foretar beregning, oppkreving og rapportering av avgiften.

³³ Aarbakke i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 43

³⁴ Se pkt. 2.6 om hvilke hensyn EF-domstolen anvender i Halifax og University.

³⁵ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) s. 39 (Merverdiavgiftsreformen 2001)

Dette tilsier at avgiftsreglene må utformes på en slik måte at det blir enkelt for den næringsdrivende å håndtere systemet.³⁶ På denne måten ser man at hensynet til forutberegnelighet særlig er fremtredende på avgiftsrettens område, som kan trekke i retning av at det skal mye til før avgiftsmyndighetene kan tilsidesette en avgiftsmessig transaksjon.

Som nevnt, anførte Killengren et al, at dette trekker i retning av at tilpasninger til avgiftsreglene i større grad bør stå seg.³⁷ Skatterettens ulovfestede omgåelsesregel kunne dermed neppe anvendes som rettslig grunnlag for en avgiftsmessig omgåelsesregel. Selvangivelsesprinsippet i skatteloven, herunder ligningsloven, har imidlertid likheter til avgiftssystemets selvdeklarerende system. Det er likevel forskjeller. I skatteretten er det ligningsmyndighetene som fastsetter skatteplikten, basert på opplysninger gitt av den næringsdrivende. Skattyter har også de siste årene endret rolle fra å være kilde for ligningsopplysninger om seg selv, til å bli en kontrollør av slike informasjoner, gjennom forenklet selvangivelse. I så måte innebærer dette en overgang til tredjemannsrapportering.

Selv om jeg er av den oppfatning at man kan benytte seg av en ulovfestet norm på avgift, kan hensynet til forutberegnelighet tale for at det bør stilles strengere krav til illojalitet mot avgiftsreglenes formål enn det vi har på skatterettens område. Det vil således antageligvis være mindre praktisk med gjennomskjæring på avgiftens område.

Aarbakke hevder at forutberegnelighet er et ”verdifestet standpunkt” med samme metodiske svakheter som omgåelsesnormen.³⁸ Med det sikter han til at det for næringsdrivende vil det alltid være et risikoelement forbundet med hver transaksjon.

Man kan derfor stille spørsmålstegn hvorfor forutberegnelighet omkring avgift og skatteplanlegging skal være så beskyttelsesverdig? Et annet spørsmål er om det er forskjell på skatt og avgift? I flere tilfeller hvor det har skjedd gjennomskjæring i

³⁶ Innst. S. nr. 5 (1990-1991) pkt. 15.6

³⁷ Se note 12

³⁸ Aarbakke, Magnus. Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, LoR 1970 side 1 flg.

rettspraksis, har transaksjonene fremstått som kunstige og ikke forretningsmessig motiverte. Et slikt moment er like fremtredende på avgiftens område som på skatteretten. Et illustrerende eksempel er University-saken som omhandlet et kunstig forretningsmessig arrangement for å spare avgift.³⁹

Rettspolitisk kan regelen om ulovfestede omgåelse utledes av effektivitetsnormen.⁴⁰⁴¹ Desto større grad av egenverdi en transaksjon har, jo lavere grad av vridninger vil det foreligge. Folkvord peker også på at gjennomskjæringsreglene bidrar til å sikre forutberegnelighet og proveny.⁴² Dermed blir provenyhensynet vurdert som et utslag av effektivitetsnormen. Dette viser således at hensynet til effektivitet er sentralt i forhold til omgåelsesnormen. Effektivitet er jo et utslag av nøytralitetsprinsippet

2.4 Hensynet til provenyfordeling

En viktig begrunnelse for merverdiavgiften er å skape realøkonomiske rom for offentlig disponering av varer og tjenester.⁴³

Både avgiftstilpasning og omgåelse kan forårsake at avgiftslovgivningen ikke får de provenyvirkninger som er forutsatt.

Inntekten fra merverdiavgiften er en betydelig inntektskilde for staten.⁴⁴ Det er derfor viktig for staten at forholdene ligger til rette for proveny, og at ikke avgiften blir en form for indirekte subsidiering. Hovedformålet både i avgiftsretten og skatteretten er å innbringe inntekter til det offentlige. Inntektene finansierer betydningsfulle samfunnsgoder. Transaksjoner som strider mot merverdiavgiftssystemet, bør myndighetene ha anledning til å kunne beskytte seg mot.

³⁹ Se nærmere kap 3.4

⁴⁰ Se Folkvord, Benn.Fusjon og Fisjon, 2005, s. 427

⁴¹ Se nærmere Ot.prp. nr 71 (1995-1996). s. 22 og 23

⁴² Jf. note 40

⁴³ Jf. NOU 1990:11. Kapittel5. Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.

⁴⁴ Se note 1

Provenyehensynet taler således ikke for at det bør være noe avvik mellom omgåelsesnormen på avgiften og skatterettens område. Hensynet til proveny er muligens det prinsippet som i størst grad, for skattemyndighetenes del, taler for at man har anledning til å tilsidesette en transaksjon.

Et illustrerende eksempel i forhold til provenyehensynet, er Finansdepartementets nylige forslag til statsbudsjettet om å innføre moms på utleie av hytter⁴⁵. Momsplikten vil gjelde på utleie av fritidseiendommer drevet i næring, med momspliktig utleie i ti år. I ytterste konsekvens kan eksemplet fremstilles slik:

En hyttebygger oppretter Utleie AS som bygger to hytter til en byggepris på 10 millioner kroner. Deretter leier Utleie AS hyttene ut til sine eneaksjonærers familie til markedspris, for eksempel 12.000 kroner pr uke i til sammen ti uker. Dette gir Utleie AS leieinntekter på kr 120.000 NOK årlig. Momsrabatten på byggingen blir 2 millioner kroner. Til sammen må Utleie AS betale til 96 000 kroner i løpet av en ti års periode i utgående merverdiavgift. Dette gir et samlet ”overskudd” på ca 1.9 millioner kroner.

Etter mitt syn er dette et arrangement som kan tale for gjennomskjæring. Finansdepartementet har uttalt at et slikt arrangement som er beskrevet overfor ikke er tilsiktet i forhold til fradrag for inngående avgift.⁴⁶

Gjennomgangen av hensynene taler for at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring som er utviklet på skatterettens område, kan anvendes tilsvarende på merverdiavgiftens område.⁴⁷

⁴⁵ Dagens Næringsliv 30. oktober 2007 s. 36

⁴⁶ Se note 45

⁴⁷ I samme retning Løvaas, Ivar. Tilsidesettelse på merverdiavgiftslovens område. Skatterett nr. 1 2007.

3.0 Gjennomgang av Halifax og University- sakene, samt ”misbruksnormen” som EF-domstolen anvendte på merverdiavgiftens område

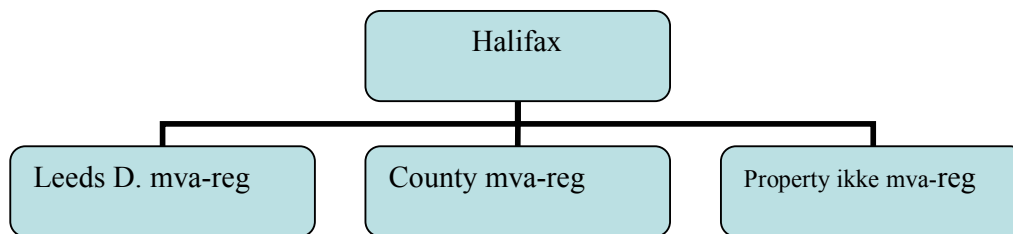
EF-domstolen avsa 21. februar 2006 to dommer i de såkalte Halifax- og University- sakene. Dommene ga gjennomslag for gjennomskjæring på merverdiavgiftens område innenfor EU. Begge var mot avgiftsmyndighetene, hvor de nasjonale domstolene hadde anmodet om en prejudisiell avgjørelse vedrørende fortolkningen av EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv. Bakgrunnen for sakene var Customs & Excise (avgiftsmyndighetene i Storbritannia) sitt avslag på henstillingen om fradrag for inngående avgift.

Sakene illustrer antageligvis den mest praktikable problemstilling i forhold til gjennomskjæring på avgiftsområdet; nemlig hvorvidt den næringsdrivende ved en serie transaksjoner kan få full fradragsrett for inngående avgift, som man i utgangspunktet ikke har krav på. Eller sagt på en annen måte: Om transaksjonen faller innenfor eller utenfor avgiftspliktig virksomhet.

Jeg vil videre i fremstillingen redegjøre for Halifax- saken under pkt. 3.1 og University- saken under pkt. 3.3. Videre vil jeg sammenligne og drøfte misbrukslæren opp mot den ulovfestede omgåelsesnormen på skatterettens område, jf. 3.4. Dernest vil jeg i pkt.3.5 redegjøre for hvorfor dommene er av interesse for norsk rett.

3.1 C- 255/02 (Halifax-saken)

Halifax er en engelsk bank, som har en beskjedne delvis fradragsrett for inngående moms på ca 5 %. Banken ønsket i 1999-2000 å etablere fire nye ”call- centre” på fire tomter som banken eide eller disponerte i kraft av langvarige leieavtaler.



På denne bakgrunn inngikk Halifax en avtale med et 100 % eid datterselskap, Leeds Development, om at dette selskapet skulle stå for gjennomføringen av en del av byggearbeidene mot en betaling pålydende ca 164 000 GBP inkludert mva. Leeds Development hadde anledning til å kreve fullt fradrag for inngående moms. Samtidig ga Halifax et betydelig lån til Leeds Development, som selskapet skulle bruke til å leie områdene fra Halifax (ekskl. mva) samt til betaling av byggingen av "call- centrene" (inkl. mva).

Leeds Development inngikk samme dag avtale med et annet datterselskap i Halifax konsernet, County, som skulle utføre arbeidet med byggingen av "call-centrene", og betalte i den forbindelse et forskudd på 48 millioner GBP inkl. mva. County inngikk etterpå avtaler med forskjellige leverandører om oppføringen av bygget.

Avgiftsmyndigheten i Storbritannia avsto både Leeds Development og Halifax sin forespørsel om momsfradrag, da myndighetene henviste til at Leeds Development ikke faktisk hadde levert byggearbeid til Halifax. Banken hadde fått disse levert direkte fra selvstendige entreprenører.

Intensjonen med opplegget var følgende:

- Halifax kunne få delvis fradrag for inngående moms på byggearbeidene Leeds Development hadde påtatt seg å utføre
- Leeds Development kunne for avgiftsterminen februar 2000, trekke fra 6 600 000 GBP for inngående moms fra fakturaen fra County, og for mars 455 000 GBP.
- County kunne dermed trekke fra den inngående momsen vedrørende arbeid som de selvstendige entreprenørene utførte.

Spørsmålet som var oppe for EF-domstolen var om den valgte strukturen var avgiftsmessig motivert eller om det også forelå forretningsmessige motiver.

EF-domstolen forsøkte seg først på en formulering av innholdet i normen:

” om transaksjoner, som alene utføres med henblikk på at opnå en avgiftsfordel, og som ikke har et selvstændigt erhvervsmæssigt formål under de i sagen omhandlede omstændigheder kunne betragtes som leverancer som led i økonomisk virksomhed, hvilke faktorer, der i sagen skulle tages hensyn til, ved avgjørelsen af, hvem der var modtager af leverancerne, og om doktrinen om misbrug af rettigheder indebærer, at kravet om momsfradrag måtte afvises”.⁴⁸

Domstolen fremhevet at begrepene ”*økonomisk virksomhed*” og ”*levering av goder og tjenester*” er av objektiv karakter som får anvendelse uavhengig av virksomhetens karakter eller transaksjonens formål. Det ville således være i strid med det felles momssystemets formål dersom avgiftsmyndighetene skulle undersøke den avgiftspliktige subjektive hensikter. I norsk rett verserer det en debatt omkring sistnevnte problemstilling.⁴⁹ Telenor-dommen gir uttrykk for at man skal vurdere skattyters subjektive formål med transaksjonen.

Deretter uttaler domstolen at de objektive ”...*kriterier ikke anses for oppfylt i tilfælde av avgiftssvig, f.eks. ved hjelp av urigtige angivelser eller ved udstedelsen av ulovlige fakturaer...*”.

⁴⁸ C-255/02 Internettlenke: [http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-](http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=da&num=79939778C19020255&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET)

[bin/gettext.pl?where=&lang=da&num=79939778C19020255&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET](http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=da&num=79939778C19020255&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET)

⁴⁹ Zimmer, Frederik i Skatterett nr. 1 2007 og Jan Syversen i UTV 2 s. 268 2007. Det ser imidlertid ut som man igjen legger vekt på en objektiv vurdering i Rt. 2007 s. 209

Konklusjonen til domstolen er således at anvendelse av reglene i det 6. momsdirektivet som hovedregel skal basere seg på en ren objektiv vurdering av transaksjonene som er foretatt. Dermed vil ikke formålet med transaksjonen og om transaksjonen utelukkende har hatt den hensikt å spare avgift, ha noe å si for den rettslige vurderingen. Det er kun dersom man kan konstatere at det foreligger misbruk eller unndragelse, at man kan se vekk i fra den objektive vurderingen. Domstolen foretar her en vanlig lovtolkning på lik linje med den tolkningsstilen vi har i norsk rett.⁵⁰

3.2 Domstolens konstatering av misbruk i Halifax

Det springende punkt i dommen var om tesen ”misbruk av rettigheter”, som er et prinsipp som er utviklet innenfor fellesskapsretten, også kunne få anvendelse på merverdiavgiftens område. På bakgrunn av EF-domstolens praksis på andre rettsområder enn de fire friheter og direkte beskatning, er det på det rene at fellesskapsretten ikke kan påberopes for å muliggjøre misbruk eller svik.⁵¹

Et illustrerende eksempel er Centros dommen hvor det heter at man ikke kan støtte seg på bestemmelsen ved misbruk⁵². Det siteres herfra:” ... og at borgerne ikke paa svigagtig vis eller med henblikk paa misbrug kan gjøre fellesskapsbestemmelserne gældende”.

Domstolen bemerker innledningsvis at fellesskapsretten ikke kan gjøres gjeldende av borgere i forbindelse med misbruk og svik. Anvendelsesområdet for fellesskapsretten kan dermed ikke utvides til å omhandle næringsdrivendes rettstridige transaksjoner, ”...dvs transaksjoner som ikke har fundet sted som ledd i almindelige kommerzielle transaksjoner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fælleskab”.

Domstolen subsumerer faktum før den ”går løs” på misbruksnormen.

⁵⁰ Se blant annet Rt.2002 s.798 (Tjomsland) og Rt. 2006 s. 1062

⁵¹ Bullen, Andreas. EU, EØS og SKATT s. 580, Oslo 2005

⁵² Sak C-212/97, Centros, premiss 24.

Prinsippet om misbruk får således også anvendelse på merverdiavgiftrettens område i EU.

Domstolen viste videre til to hensyn som var sentrale i forhold til om det forelå misbruk. For det første et sentralt hensyn at lovgivningen innenfor EU er klar og forutberegnelig. For det andre er det et sentralt hensyn at 6. avgiftsdirektiv ikke hindrer den næringsdrivende og velge det alternativet som gir lavest moms. Tilsvarende er det klart prinsipp at den næringsdrivende kan velge en struktur som gjør at en kan betale mindre avgift, jf Rt.1998 s. 1771 (Essem).

Med utgangspunkt i disse hensynene oppstiller EF domstolen to betingelser for å kunne konstatere misbruk.

Den første betingelsen innebærer at det foreligger misbruk selv om de formelle betingelsene er oppfylt, dersom det blir oppnådd en avgiftsfordel som strider mot formålene bak avgiftsreglene: ”.. ville indebære, at der blev opnået en avgiftsfordel, som det ville stride mot formålet med disse bestemmelser at tildele”.⁵³

Den andre betingelsen innebærer at det ikke foreligger misbruk dersom en transaksjon har forretningsmessige motiver utover det å spare avgift ”... idet forbuddet mot misbruk mister sin relevans, når det kan være en anden begrundelse for de omhandlende transaksjoner en blot at opnå avgiftsfordele.”⁵⁴

I forhold til om det foreligger misbruk av merverdiavgiftssystemet, bemerket Domstolen først at det sjette direktivs fradragsordning innebærer at den avgiftspliktige næringsdrivende vil få tilbakebetalt merverdiavgift, som er pådratt i forbindelse med økonomisk virksomhet. Avgiftsbyrden er således nøytral overfor enhver økonomisk virksomhet, uansett virksomhetens formål eller tilsiktede resultater.

⁵³ Premiss 74

⁵⁴ Premiss 75

Det er likevel en forutsetning for fradragsretten at det er en direkte og umiddelbar tilknytning mellom transaksjonen, som dermed gir rett til fradrag. Det ville derfor være i strid med nøytralitetsprinsippet og fradragsordningens formål, dersom den avgiftspliktige har adgang til å få fradrag for merverdiavgift fullt ut, når dette ikke skjer som ledd i bedriftens normale forretningsliv.

Når det gjaldt spørsmålet om transaksjonen hadde tilstrekkelig egenverdi, fant Domstolen at det var opp til den nasjonale rett og fastslå innholdet av og den egentlige betydning av transaksjonene. Videre kan de nasjonale domstolene gjennomskjære transaksjonenes kunstige karakter sammen med de eventuelle juridiske og økonomiske forbindelsene mellom aktørene.

Konklusjonen til Domstolen var således at de transaksjonene som utgjorde et misbruk, ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Misbruksnormen og omgåelsesnormen i norsk er vesentlig lik. Dette vil jeg se nærmere på i kapittel 3.4.

Etter at Domstolen hadde fastslått hvilke betingelser som måtte være tilstede for at det skulle foreligge misbruk, gikk den over til å vurdere forholdet til oppkreving av moms. I utgangspunktet inneholder ikke sjette avgiftsdirektiv noen bestemmelse om oppkreving av moms. I utgangspunktet er det statene selv som bestemmer hvordan man gjennomfører dette.

Domstolen konkluderte i avgjørelsen med at statene hadde adgang til å kreve avgiften tilbakebetalt av den enkelte næringsdrivende. I premiss 95-98 drøfter domstolen hvordan statene kan debitere transaksjoner som utgjør et misbruk. Et annet interessant aspekt med dommen er at den bidrar med presiseringer for å veilede nasjonale domstoler i dens fortolkning av slike saker. Vanligvis uttaler EF-domstolen, med en henvisning, at det er opp til den enkelte stat å anvende felleskapsretten når EF-domstolen har tolket den.

3.3 C-223/03 (University of Huddersfield)

University of Huddersfield leverte hovedsakelig undervisningsytelser som var fritatt for moms. Det var således en liten adgang for universitetene til å få fradrag for inngående merverdiavgift.

I 1995 besluttet universitetet å restaurere to gamle møller. I den forbindelse ville man tilrettelegge prosjektet på en momsmessig best måte. Universitetet opprettet derfor et fond (trust) som ble bestyrt av en rekke tidligere universitetsansatte. Det ble inngått en garantiavtale, hvor universitetet var ansvarlig for risikoen med prosjektet.

Universitetet fikk frivillig registrert den ene møllen og leiet ut den andre møllen til fondet mot en symbolsk leie. Fondet ble likeledes frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Møllen ble deretter fremleiet tilbake til universitetet mot universitetets betaling av en tilsvarende leie.

Renoveringsprosjektet ble i etterkant gjennomført via et datterselskap som engasjerte entreprenører. Fakturaene ble viderefakturert til universitetet, som i henhold til den frivillige registreringen, kunne trekke av momsen på restaureringsarbeidet.

Avgiftsmyndighetene nektet å godkjenne fradraget for inngående moms, da opprettelsen av fondet og utleieavtalene etter deres syn kun hadde som formål å få fradrag for inngående avgift.

Transaksjonen utgjorde ikke en ”*levering*” jf. det sjette avgiftsdirektivet. Universitetet kunne dermed ikke i kraft av utleieforholdet anses som å drive ”*økonomisk virksomhed*”⁵⁵.

Subsidiært gjorde avgiftsmyndighetene gjeldende at transaksjonene jf. det generelle prinsipp om forbud mot ”*misbrug af en rettighed*” måtte få anvendelse i saken, og ” *at*

⁵⁵ Se punkt 27 i C-223/03

bestemmelserne i sjette direktiv må anvendes på den omtvistede transaksjon efter dens reelle innhold.⁵⁶

Det første spørsmålet i saken var om transaksjonen utgjorde en økonomisk virksomhet i en avgiftrettslig sammenheng. Domstolen tolket dermed de aktuelle betegnelsene. Domstolen kom, som i Halifax, til at det forelå en virksomhet, selv om transaksjonene åpenbart ble gjennomført for å oppnå en avgiftmessig fordel uten noe annet økonomisk motiv. Retten viste her til premissene i Halifax⁵⁷.

Men det sjette avgiftsdirektivet var til hinder for fradragsrett når transaksjonene som ligger til grunn utgjør en misbruk av rettighetene.

Domstolen drøftet imidlertid ikke den konkrete saken i forhold til misbrukslæren, som man gjorde i Halifax-saken. Dette kan forstås slik at man allerede hadde gått grundig til verks i Halifax, og at man av den grunn ikke så at det var behov for å gjøre det i nærværende sak. Saken ble således sendt tilbake for avgjørelse av de nasjonale domstoler.⁵⁸

Det kan stilles spørsmålsteget om domstolen burde begrenset misbruksnormen til kun å gjelde flerleddete transaksjoner eller transaksjoner som går frem og tilbake, som for eksempel University-saken. Enkle transaksjoner fra A til B kan i svært liten grad bli utsatt for gjennomskjæring.

3.4 En analyse av misbruksnormen i EF-retten, sammenlignet med omgåelsesnormen i norsk rett

Flere av de momentene som vektlegges når en skal ta stilling til gjennomskjæring i norsk rett, er sammenfallende med flere av de momentene man finner i Halifax- saken.

Jeg vil i det følgende redegjøre for flere av disse likhetene.

⁵⁶ Se punkt 28 i C-223/03

⁵⁷ Se punkt 85 i C-255/03

⁵⁸ Se punkt 54 i C-223/03

EF-domstolen utarbeidet prinsippet om forbud mot misbruk, ved å se på tidligere rettspraksis fra andre saker. EF-domstolen konstaterer i Halifax at prinsippet mot misbruk *”finder også anvendelse på momsområdet”*.⁵⁹ En tilsvarende formulering finner vi også i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell- Erichsen), hvor førstvoterende uttaler at *”..[a]rveavgift er en form for beskatning, og jeg finner at den siterte sammenfatning det naturlige utgangspunkt også ved vurdering av gjennomskjæring på arveavgiftsområdet.”*⁶⁰

Som vist til overfor oppstilte EF-domstolen to vilkår for å kunne konstatere misbruk. Transaksjonen måtte stride mot formålet bak reglene, og transaksjonen måtte ha tilstrekkelig egenverdi.⁶¹

Det avgjørende er således at transaksjonene, i henhold til lovens ordlyd, blir vurdert på en slik måte at det strider mot formålet bak merverdiavgiftsreglene og sentrale hensyn (eksempelvis nøytralitetsprinsippet), og at hensikten med denne rettstridige transaksjonen er å oppnå en avgiftsfordel.⁶²

Etter mitt syn er misbruksnormen, som EF domstolen anvender forholdsvis lik den omgåelsesnormen som vi har i norsk rett. Normen er som i Norge toleddet, med et grunnvilkår og en totalvurdering. I alle fall dersom man legger til grunn den toleddete normen i Rt. 2006 s.1232 og Rt. 2007 s. 209, og ser bort i fra Rt. 2006 s. 1199.

Det som i særlig grad skiller normene fra hverandre er selve oppbyggingen. I Telenor dommen er grunnvilkåret *”at det hovedsaklige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt.”* . Rt. 2007 s. 209 (Hex) deler også opp omgåelsesnormen i to deler (grunnvilkår og totalvurdering). Det blir likevel fokusert på skattemessige virkninger,

⁵⁹ C/255-02 Halifax premiss 70.

⁶⁰ Rt.2006 s.1199 premiss 56 hvor vedkommende refererer til omgåelsesnormen i Rt.1999 s. 946, jf. ”siterer”.

⁶¹ Se kap. 3.2

⁶² C-255/Halifax premiss 69.

og ikke formål slik som i Telenor dommen. På den annen side er det ikke nødvendigvis noen forskjell mellom et objektivt formål og virkninger.

Etter mitt skjønn operer EF-domstolen med en omvendt omgåelsesnorm i forhold til den norske omgåelsesnormen. ”Grunnvilkåret” er så og si bakt inn i normens andre betingelse, jf. *”...hovedformålet med de omhandlede transaksjoner er oppnåelsen av en avgiftsfordel...”* Vurderingen av transaksjonens egenverdi blir dermed foretatt her. Det siteres: *”... når det kan være en anden begrundelse for de omhandlende transaksjoner en blot at opnå avgiftsfordele”*.

Dette er i samsvar med norsk rett, hvor det må godtgjøres andre forretningsmessige begrunnelser utover det rent avgiftsmessige for å hindre gjennomskjæring.

Misbruksnormens første betingelse i EU relaterer seg til misbruk av traktatfrihetene. Hensynet mot misbruk av traktatfrihetene er et vel etablert prinsipp på området for de fire friheter og direkte beskatning.⁶³

Dette er i overensstemmelse med hvordan normen er bygget opp etter norsk ulovfestet rett, jf totalvurderingen som må foretas, dersom grunnvilkåret er oppfylt. Det som skiller normen i EU fra norsk rett, er at man ikke benytter uttrykket *”helhetsvurdering”* eller lignende i EU-normen.

Som jeg har vist til tidligere skal helhetsvurderingen i omgåelsesnormen avgjøre hvorvidt transaksjonen er i strid med skattereglenes formål. Rt 2006 s. 1232 (Telenor dommen) viser at det ikke er nødvendig å gå inn på om gjennomskjæring ville vært formålsstridig, så lenge transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi. Dette har sammenheng med at en skatte- og avgiftsfordel bare bør nektes dersom den strider mot skatte- og avgiftslovens formål eller strider mot bestemte regler i lovverket. En slik tilnærming er det også på misbruksnormen i EU. Kan det ikke påvises at avgiftsfordelen utgjør et misbruk av formålet bak avgiftsregelverket, er det ikke nødvendig å foreta en

⁶³ Se Bullen, Andreas. EU, EØS OG SKATT s. 581, Oslo 2005.

vurdering om det foreligger forretningsmessige motiver bak transaksjonen, jf. normens andre betingelse.⁶⁴

Misbruksnormen på avgiftens område i EU er etter dette bygget på den samme lest som man har i norsk ulovfestet rett.

3.5 Halifax – og University sakenes betydning i Norge

Som jeg har vist til tidligere er det sannsynlig at avgiftsmyndighetene har anledning til å foreta gjennomskjæring av transaksjoner som kun har til formål å spare avgift.

Både direkte og indirekte er det klart at man vil se hen til praksis fra våre nordiske naboland og EU, slik at avgiftssystemet skal være mest mulig i overensstemmelse med merverdiavgiftsreglene i EU.⁶⁵

Et illustrerende eksempel er Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) hvor Finansdepartementet foreslår generelle bestemmelser om justering av inngående avgift på kapitalvarer. Innenfor EU er alle medlemslandene forpliktet til å ha slike justeringsregler for kapitalvarer. Finansdepartementet ser således til de tilsvarende reglene i EU. Det sentrale argument for harmonisering er at dette skaper nøytralitet. Dersom EF-avgiftsregler og norske avgiftsregler er like, bidrar dette til at avgiftsreglene ikke styrer avgiftspliktiges adferd, siden den avgiftspliktige i utgangspunkt vil innrette seg slik at avgiftsbelastningen blir minst mulig.

Klagenemnda for merverdiavgift anvender også praksis fra EU når det er nødvendig. Se som eksempel KMVA -2006- 5545 som omhandler finansielle tjenester fra tjenesteleverandør, og hvor nemnden anvender en sentral dom fra EF-domstolen som argument for riktig løsning, jf. SDC-dommen.⁶⁶

⁶⁴ C-255/02 Halifax p. 75.

⁶⁵ Se kapittel 1.5

⁶⁶ Sak C-2/95- Sparebankenes Datacentral.

Som jeg har vist til i kap 1.5 vil praktiseringen i utlandet være en relevant rettskilde for norske domstoler, særlig på områder hvor den norske løsningen er identisk med løsningen i EU.

På den annen side skal man ikke tillegge dommene for stor rettskildemessig betydning. Dommene gir uttrykk for et prinsipp om at det er opp til den enkelte stat å anvende misbruksnormen. Det vil således være ulik praktisering blant medlemsstaten i forhold til hvordan normen skal praktiseres.

Som jeg har vist til i kap 1.3.1 er det mye som taler for at avgiftsmyndighetene har hatt anledning til å tilsidesette transaksjoner på avgiftens område i en lang stund før EF-dommene.

3.6 Gjelder misbruksnormen ved utgående merverdiavgift?

Både Halifax- og Universitysakene dreide seg om konstatering av misbruk av fradrag for inngående avgift. Det kan reises spørsmål om omgåelsesregelen også gjelder for utgående avgift.

Et spørsmål er om avgiftsmyndighetene kan tilsidesette transaksjoner hvor den næringsdrivende ikke har påført fakturaen merverdiavgift.

Etter mitt syn kan en ikke utelukke at utgående moms kan bli rammet av gjennomskjæring. EF-domstolens begrunnelse er generell: ”...når der er konstateret et misbruk, skal de transaksjoner, der indgår heri, omdefineres med henblikk på at reetablere den situation, der ville have foreligget...”.

Ordlyden tilsier også en slik løsning. Det at statene selv kan fastsette hvordan de kan kreve tilbake avgiften ved misbruk, trekker i samme retning. Likevel må transaksjonen fremdeles hovedsakelig værers tuftet på å oppnå en avgiftsmessig fordel.

Det svenske skatteverket antar også at man kan tilside transaksjoner vedrørende utgående avgift.⁶⁷

⁶⁷ Skatteverkets ställningstaganden 36/06- Principen om förfarandemissbruk m.m 2006-11-17,

Dnr: 131 500981-06/111 hvor det blir vist til Halifax.

”Skatteverket anser at principen även ska tillämpas när der är fråga om utgående skatt som har undvikits på et sätt som innebär att det uppstår en skattefördel som strider mot syftet med bestämmelserna”.

Begrunnelsen for dette er at transaksjonene som inngår i misbruket omdefinieres.⁶⁸ Utgående avgift blir således stilt på lik linje med inngående avgift, basert på den generelle transaksjonskriteriet som EF domstolen som bruker.

4.0 Omgåelsesnormen på merverdiavgift - Konkrete eksempler på avgiftsplanlegging.

I dette kapittelet vil jeg først se nærmere på omgåelsesnormen på avgiftens område. Et av spørsmålene er om kravet til egenverdi på avgift, kan stille seg forskjellig fra skatteretten.

Dernest vil jeg komme med konkrete eksempler på avgiftsplanlegging, hvor det kan være aktuelt med gjennomskjæring. Jeg vil også redegjøre for de sakene hvor klagenemnda for merverdiavgift har tilsidesatt transaksjoner etter de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. Jeg vil deretter se på tilfeller i nemnda hvor jeg mener man kunne satt til side transaksjon, etter de ulovfestede reglene.

4.1 Kravet til egenverdi på merverdiavgiftens område.

For at en næringsdrivende skal unngå at avgiftsmyndighetene gjennomskjærer en disposisjon, blir det stilt krav til disposisjonens egenverdi. Det vil si i hvilken grad rettsforholdet har vesentlig andre formål enn de avgiftsmessige.⁶⁹ Både positive og negative betraktninger skal her tas i betraktning. Egenverdivurderingen blir foretatt ved vurderingen av grunnvilkåret, se blant annet premiss 46 i Rt. 2006 s.1232. En

⁶⁸ I samme retning også Alhager, Eleonor. Rättsfall s. 260 2006.

⁶⁹ Zimmer, Frederik.Lærebok i skatterett 5.utgave, s. 62

tilsvarende vurdering om transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi finner vi Halifax – saken, jf. den andre betingelsen i misbruksnormen.

Hvor mye som må til for at ligningsmyndighetene og domstolene godtar gjennomskjæring, vil bero på vekten av andre moment i den konkrete saken.

Et interessant spørsmål er om Høyesterett vil legge til grunn en høyere terskel for egenverdivurderingen på merverdiavgift enn på skatt.

I egenverdivurderingen vektlegges både ikke-skattemessige formål og ikke-skattemessige virkninger. Gjennomskjæring har vært reservert for de tilfellene hvor skattevirkningene har vært atskillig viktigere/dominerende i forhold til transaksjonens ikke-skattemessige virkninger.

Det følger av rettspraksis at det ikke skal mye til før en kan si at disposisjonen har tilstrekkelig egenverdi på skatterettens område. Et illustrerende eksempel er Rt 1997 s. 1580 (Zenith)⁷⁰ og Rt. 2006 s. 1232 hvor et notat der skattemessige betraktninger ikke (tilsynelatende) var vurdert, ble avgjørende for at transaksjonen hadde tilstrekkelig egenverdi.

Merverdiavgiften er en forbruksskatt og handlingsskatt, og skiller seg fra skatteretten på flere måter.⁷¹

På inntektskatteretten drives det ofte skatteplanlegging slik at skatten blir mindre enn det den etter hovedreglene skulle tilsi. Graden av forsøk på omgåelse vil i mange tilfeller hovedsakelig være å spare skatt, slik at man oppnår en fordel en ellers ikke ville hatt. Merverdiavgiften knytter seg mer til et enkelt salg eller kjøp. Enten skal det betales avgift eller ikke, og man operer ikke med avgiftskreditter som i skatteretten. Avgiften er en faktisk kostnad for den næringsdrivende på lik linje med andre kostnader i virksomheten, som for eksempel lønn og driftskostnader.

⁷⁰ Zenith-dommen er nok den dommen som har gått lett lengst når det gjelder å anerkjenne egenverdi.

⁷¹ Se kapittel 2.1.1

En næringsdrivende vil alltid søke å ha så lave kostnader som mulig. Det kan av den grunn argumenteres for at avgiftsbesparelse vil ha en klarere forretningsmessig begrunnelse, på lik linje med andre kostnader i driften man ønsker å redusere. Dette vil i særlig grad gjelde for virksomheter som har beskjeden eller ingen fradragsrett. Forskrift 117 om frivillig registrering kan etter mitt syn illustrere et slikt poeng. Lovgiver gir her næringsdrivende anledning til å få fradrag for inngående avgift, mot at den næringsdrivende pålegges utgående avgift. Begrunnelsen er å hindre kumulering av avgift. En slik ordning har man ikke i skatteretten. Mulighetene for forhåndsregistrering i avgiftsmanntallet og tilbakegående avgiftsoppgjør etter mval § 28 er også begrunnet med hensynet til bedret likviditet i oppstartsfasen. Det kan således spørres om terskelen for egenverdivurderingen er høyere på merverdiavgiftens område enn på skatteretten.

En høyere terskel for egenverdivurderingen på avgift kan dermed føre til at avgiftstransaksjonen må ha et høyere preg av illojalitet mot avgiftsreglenes formål enn vi har på skatterettens område, jf. det andre vilkåret i omgåelsesnormen (helhetsvurderingen). Dette forutsetter at grunnvilkåret er relativt.

Som vist til i kap. 2.1 har det tradisjonelt vært et skille mellom alminnelig inntekts- og formueskatt, og handlingsskattene som merverdiavgift, hvor tilbakevirkning kun er tillatt på en handlingsskatt dersom det foreligger ”sterke samfunnsmessige hensyn”.

På den annen side vil også skattebesparelser gi de næringsdrivende lavere kostnader. Det kan således tyde på at det ikke er noen forskjell mellom avgift eller skatt. Et slikt vurderingstema ble for eksempel ikke tatt opp i Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen).

4.2 Kravet til illojalitet mot reglene i merverdiavgiftsloven.

For at en transaksjon avgiftsmessig skal kunne gjennomskjæres må den klart viktigste motivasjonsfaktor ved disposisjonen være å spare avgift, jf. pkt 4.1 For det andre må disposisjonen etter en totalvurdering, fremstå som illojal eller stridende mot avgiftsreglenes formål. I Rt. 1999 s. 946 fremheves det at lojalitetsvurderingen må vurderes på objektivt grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold.

Illojalitet indikerer etter sin ordlyd at terskelen for gjennomskjæring er høy.

Som vist til overfor kan det spørres om transaksjonen(e) må ha et høyere preg av illojalitet mot avgiftsreglenes formål, for at gjennomskjæring skal finne sted. Det kan begrunnes i hensynet til et selvdeklarerende og forutberegnelig system, samt spørsmålet om terskelen for egenverdivurderingen er høyere på avgift enn på skatt.

Zimmer hevder for øvrig at kravet om illojalitet innebærer en viktig begrensning i gjennomskjæringsadgangen.⁷²

”Der lovgiver med åpne øyne har valgt firkantede regler og dermed har prioritert klarhet fremfor konkret rimelighet, kan man ikke ut fra gjennomskjæringsbetraktninger gi seg til å tolke vekk lovens firkantede regler”.

Et slikt synspunkt har overføringsverdi til merverdiavgiften, hvor nettopp hensynet til klarhet og forutberegnelighet er fremtredende hensyn. Antageligvis skal mye til for å gjennomskjære enkle transaksjoner fra A til B. Illojaliteten er her knyttet opp til en direkte gjenstand, og man har ingen andre transaksjoner å sammenligne med. I skatteretten derimot kan en skattetransaksjon sammenlignes med andre transaksjoner, da det er transaksjonene samlet gjennom et helt inntektsår som fastsetter skatteplikten.

I plenumsdommen inntatt i Rt.2006 s. 293 (Arves Trafikkskole), fastslår Høyesterett at det ikke er et absolutt forbud mot tilbakevirkende lover for handlingsskatter. Det kan imidlertid aksepteres dersom det foreligger ”sterke samfunnsmessige hensyn”, som rettferdiggjør en tilbakevirkning. En slik formulering kan antageligvis overføres som et moment som tilsier at det skal noe mer til før en disposisjon er illojal på merverdiavgiftens område enn på skatteretten. Hensynet til proveny og konkurransevidning ble ikke funnet tungtveiende av Høyesterett i den aktuelle saken.

Spørsmålet om illojalitet vil særlig relatere seg til kunstige forretningsmessige transaksjoner (eksempelvis Halifax-saken) som jeg vil behandle i neste kapittel.

⁷² Zimmer, Frederik. Gjennomskjæringspraksis på avveie. Skatterett nr. 1 1997 s.1

4.3 Kunstige forretningsmessige transaksjoner og sammenhengsbetraktninger.

Kunstige og finurlige transaksjoner vil mange ganger være et kjennetegn for transaksjoner som er knyttet til en omgåelse. Dette er også aktuelt på merverdiavgiftens område, hvor avgiftsrådgivere søker å finne kreative løsninger for å få tilbakeført mest mulig inngående merverdiavgift. Det er ikke uvanlig at det opprettes selskapsstrukturer som ikke nødvendigvis er forretningsmessig begrunnet.

Banoun anfører at kunstighet og kompleksitet ikke er et ”*nødvendig eller tilstrekkelig kjennetegn*” for gjennomskjæring.⁷³ Imidlertid vil kunstige arrangement kunne inngå i helhetsvurderingen, som tilsier at det må foretas gjennomskjæring. Et sentralt spørsmål vil være om transaksjonene er illojal mot formålet til merverdiavgiftsreglene. Som vist til i pkt. 4.2 vil gjennomskjæring antageligvis være mest aktuelt hvor arrangementet i noe høy grad bærer preg av illojalitet mot merverdiavgiftsreglenes formål, og der man får fradrag for inngående avgift som man ikke i utgangspunktet hadde krav på.

Etter dette er spørsmålet om transaksjonen har tilstrekkelige forretningsmessige motiver, utover det å spare avgift. Så lenge man den avgiftspliktige kan vise til forretningsmessige motiver, vil det ikke være et poeng å avgjøre om transaksjonen er illojal.

Som i skatteretten kan en reise spørsmål om en enkeltstående transaksjon eller serietransaksjoner som skal vurderes når det skal avgjøres om den avgiftsmessige disposisjonen har tilstrekkelig egenverdi.

I flere tilfeller vil det være en enkelt transaksjon som gir skatte- eller avgiftsfordelen, og da er det denne transaksjonen som skal vurderes.

På avgiftrettens område vil spørsmålet om gjennomskjæring ofte bero en vurdering av en rekke transaksjoner. Det kan da forekomme at et enkelte transaksjoner i serien er blitt lagt til for å oppnå avgiftsmessige fordeler, samtidig som resten av serien av

⁷³ Banon, Bettina. Omgåelse av skattereglene, s. 322.

transaksjoner er forretningsmessig begrunnet. EU-dommene er typiske eksempler på hvor det foreligger kunstige forretningsmessige transaksjoner. Norsk rett har slått fast at i de tilfeller hvor en transaksjonskjede i og for seg er forretningsmessig begrunnet, men hvor et enkelt ledd i kjeden fremstår som unødvendig, og bare eller hovedsakelig er skutt inn for å spare skatt, kan bli satt til side, jf. Rt 2004 s. 1331 (Aker Maritime).

I en del tilfeller vil også hele transaksjonsserien være gjenstand for vurdering av om man kan gjennomskjære. De enkelte ledd er i seg selv ikke i stand til å gi ikke-avgiftsmessige virkinger, men ser man den samlede transaksjonsserien under kan den ikke-avgiftsmessige forholdet av transaksjon være liten, slik at det kan foretas gjennomskjæring. I den forbindelse har Høyesterett behandlet en transaksjonskjede som en enhet dersom *”transaksjonen var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt”*.⁷⁴

Planleggingsmomentet er i så måte et viktig moment.

Planleggingsmomentet har i flere saker vært fremhevet, jf. blant annet Rt.2002 s. 798 (Nordea), hvor det avgjørende at transaksjonen var fastsatt etter en plan:

”Sentralt i avgjørelsen av om det skal skje en slik samlet bedømmelse, har vært om transaksjonen har skjedd som en sammenhengende handlingsrekke etter en på forhånd fastsatt plan”.

Man ser her at planlegging nærmest var et eget vilkår, uten at det ble stilt krav om egenverdi. Planleggingsmoment vil etter mitt syn ha en sentral betydning på merverdiavgiftens område, da det krever særlig innsikt for å kunne anvende reglene på en ”best mulig måte” for den næringsdrivende. Et illustrerende eksempel på et kunstig arrangement (dog vurderte ikke avgiftsmyndighetene gjennomskjæring) er KMVA-2006-5591 som angikk uriktig avgiftsfri omsetning av armbåndsur via Svalbard.⁷⁵ Jeg vil behandle saken inngående i kapittel 4.9 i oppgaven.

⁷⁴ Banoun, Bettina. Omgåelse av skattereglene 2003 s. 326.

⁷⁵ Klagenemndssak nr. 5991 av 29. mai 2006

Jeg ser det også slik at transaksjonene skal vurderes objektivt på merverdiavgiftens område, som er i samsvar med norsk rett og Halifax-saken.⁷⁶

Nedenfor følger konkrete eksempler på avgiftsplanlegging, hvor det kan tenkes at det er aktuelt med gjennomskjæring. Ulovfestet gjennomskjæring er ikke praktisk etter armlengdeprinsippet⁷⁷ og kvantitetsprinsippet.⁷⁸

4.4 Fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd

Et sentralt hensyn på avgiftrettens område, er at avgiften skal være nøytral. Avgiften skal ikke være avgjørende for hvordan et selskap velger å organisere seg, for eksempel flere atskilte selskapet i ett konsern.

Etter mval § 12 tredje ledd kan ”samarbeidende selskaper” registreres som en avgiftspliktig virksomhet. Vilkåret for fellesregistrering er at minst ”85 pst. av kapitalen i hvert selskap eies av et eller flere av de samarbeidende selskapene”.

Fellesregistrering innebærer den tekniske fordel at man unngår unødig bokføring ved å måtte belaste først utgående merverdiavgift og så fradragsføre inngående avgift ved

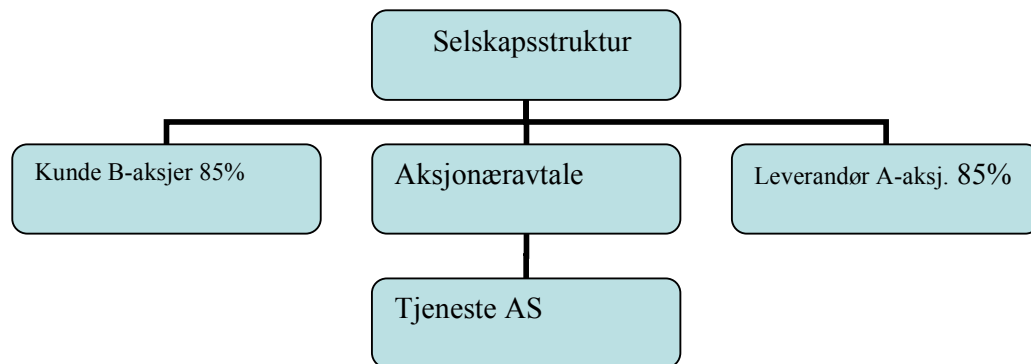
⁷⁶ I Telenor- dommen er det riktignok lagt vekt på at man skal foreta en subjektiv vurdering av skattyters formål. Se artiklene til Jan Syversen i UTV 2/2007 og Zimmer i Skatterett nr. 1/2007 hvor begge kritiserer Høyesterett. I Hex-dommen gir den konkrete vurderingen av skattyters påberopte forretningsmessige motiver og virkninger et mer objektivt preg enn Telenor-dommen. Etter Syversen syn er Telenor-dommen i strid med det som kan utledes av eldre høyesterettspraksis og i strid med ”ABB-malen”. Hex-dommen tyder på Høyesterett er på rett spor igjen. For øvrig var Jens E.A. Skoghøy førstvoterende i begge sakene.

⁷⁷ Etter mval. § 18 er hovedregelen at beregningsgrunnlaget for utgående avgift settes til det vederlag som er avtalt mellom partene. Dersom partene er i interessefelleskap, vil de ha interessen av at prisen er så lav som mulig. Rettslig sett er dette en omgåelse. Imidlertid følger det av mval. §19 at hvis det foreligger interessefelleskap, skal beregningsgrunnlaget settes til ”omsetningsverdien”.

⁷⁸ Jf Rt. 1998 s. 1779 (INA-saken)

overføringer mellom selskapene. Den viktigste fordel vil likevel være fradragsretten for inngående merverdiavgift.⁷⁹

Virksomheter som driver ikke-merverdiavgiftspliktig virksomhet, herunder finansielle institusjoner, får ikke fradrag for inngående mva på varer og tjenester. Avgiften blir derfor liggende igjen som en kostnad hos tjenestekjøperen. Det foreligger således en konkurransevridning i forhold til virksomheter som får fradrag for inngående avgift. En modell som har vært benyttet av avgiftsrådgivere i denne forbindelse, er i korte trekk slik:



1. Kunden stifter et aksjeselskap, hvor kunden eier 85 % av kapitalen i selskapet og hvor leverandøren eier 15 %. Selskapet er tjenesteyter og tjenesteavtale etableres således mellom selskapet og kunden. Tjenesteavtalen mellom selskapet og kunden regulerer tjenestenivået mv. Denne er basert på tilbud som leverandøren utarbeider.
2. Dernest søkes det fellesregistrering i avgiftsregisteret for selskapet og kunden etter mval. § 12 tredje ledd. Ved en slik registrering vil det ikke bli beregnet avgift på omsetning mellom de fellesregistrerte selskapene.
3. Selskapet må selv drive virksomheten, og personalet som utfører tjenestene vil være ansatt i selskapet. Det må etableres en aksjonæravtale mellom kunden og leverandøren,

⁷⁹ Ole Gjems-Onstad, Merverdiavgift – en innføring, 7.utgave 2006 s. 45

hvor leverandøren blant annet vil ha flertall i styret. Utbytteretten vil bare gjelde for leverandøren (to aksjeklasser).

Eksempelet belyser et praktisk spørsmål innen avgiftsretten, hvorvidt man er innenfor eller utenfor avgiftsområdet. Som jeg har vist til før, er nok dette en av de mest praktiske problemstillingene i forhold til gjennomskjæring på avgift.

Det er mye som taler for at ligningsmyndighetene vil se nærmere på situasjonen beskrevet overfor. Skattedirektorat har blant annet av Finansdepartementet fått i oppdrag å gjennomgå regelverket for fellesregistrering. Ut i fra et slikt syn kan det nok være aktuelt å endre loven, slik at virksomheter som er utenfor merverdiavgiftsloven, ikke tillates fellesregistrert.

Denne modellen har ofte blitt tatt i bruk av avgiftsrådgivere, i tilfeller hvor kunden mangler fradragsrett for inngående avgift. Det har lenge vært kjent for avgiftsmyndighetene at denne modellen har vært benyttet for å oppnå avgiftsmessige fordeler ved leveranser mellom parter som i utgangspunktet ikke har noe eiermessig tilknytningsforhold.

Etter mitt syn er det tvilsomt om eierkravet på 85 % i mval § 12 tredje ledd er oppfylt da aksjonæren verken har stemme- eller utbytterett for sine aksjer. Det kan således være rettslig grunnlag for avgiftsmyndighetene til å angripe modellen etter gjeldende regelverk. I dette tilfellet vil gjennomskjæring være det mest aktuelle.

Et vilkår for gjennomskjæring vil uansett være at etablering av selskapet med 85/15 eierskap og ulike aksjeklasser, hovedsakelig er avgiftsmessig motivert, og at tilpasningen anses illojal.

Næringsdrivende må her selv sannsynliggjøre at etableringen av selskapet har skjedd ut i fra andre hensyn enn avgiftsmessige forhold. Dette vil tale for at det ikke foreligger noen illojal tilpasning og dermed ikke adgang til avgiftsmessig gjennomskjæring. Basert på at det ikke eksisterer praksis fra avgiftsmyndighetene på området, er det vanskelig å si noe konkret om hvilke forhold som blir vurdert om tilpasningen er illojal.

Størst risiko for gjennomskjæring vil det nok være hvor et eksisterende kontraktsforhold videreføres ved at tidligere ansatte hos leverandør overføres til selskapet og at disse ansatte fortsetter å yte de samme tjenester til samme kunde.

På den annen side bør et leveranseforhold som etableres hvor kunden outsourcer oppgaver som tidligere ble utført med egne ansatte, til et nyetablert selskap, innebære en annen realitet. Antall ansatte kan bli redusert, og det er en forretningsmessig begrunnelse.

Uansett bør virksomheter som vurderer en slik samarbeidsmodell gi uttømmende opplysninger om den valgte samarbeidsmodell til avgiftsmyndighetene.

4.5 Personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet – forskrift nr 90.

Det følger av forskrift nr. 90 § 1 at registrerte næringsdrivende har rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelse av personkjøretøyer til bruk som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleie- eller persontransportvirksomhet. Selv om formålet med forskriften i følge departementet er å motvirke uheldig utnyttelse av avgiftsreglene⁸⁰, kan forskriften etter mitt syn åpne for tilfeller hvor gjennomskjæring kan være aktuelt. I praksis vil dette være aktuelt hvor man oppretter søsterselskap som står for utleie av biler, og hvor bilene i stor grad blir leid tilbake til søsterselskapet, uten andre forretningsmessige begrunnelser utover det å spare avgift. Et illustrerende eksempel er en sak fra Borgarting lagmannsrett⁸¹. Måten utleievirksomheten her var ordnet på kunne tyde på at selskapet ikke hadde et best økonomisk resultat som siktemål, men å dekke søsterselskapet behov for biler. Staten anførte at utleien objektivt ikke sett var egnet til å gi overskudd, og at søsterselskapet ikke hadde gjort nok for å tiltrekke seg eksterne kunder. Videre ble det anført at faren for avgiftsunndragelse er et relevant hensyn ved tolkningen av ”yrkesmessig utleievirksomhet”, og at virksomheten sparte avgift på en

⁸⁰ Finansdepartement 07.06.2001 -

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover_regler/reglement/2001/07062001-Forskrift-om-endring-i-forskrift-nr-69-og-forskrift-nr-90-til-merverdiavgiftsloven.html?id=106955

⁸¹ LB-2003-10516

illojal måte i forhold til avgiftsreglenes formål. Det forelå således en omgåelse i forhold til avgiftsreglene.

Rettens flertall kom under tvil til at bilene var anskaffet til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet. Begrunnelsen var at det er legitimt å innrette seg etter de gjeldende regler, jf. hensynet til forutberegnelighet. Uønskede virkninger burde etter flertallets syn rettes gjennom presisering i regelverket. Flertallet vurdere sålede spørsmålet etter den alminnelige tolkningslære.

Rettens mindretall mente derimot at etableringen av søsterselskapet ikke hadde hatt noen forretningsmessig realitet utover å oppnå en avgiftsbesparelse. En kan således se på mindretallet syn som en gjennomskjæring av transaksjonen, selv om dette ikke indirekte ble sagt.

4.6 Praksis fra avgiftrettens område hvor man har benyttet de ulovfestede reglene om gjennomskjæring

Klagesak nr. 4250 fra KMVA illustrerer spørsmålet om det var grunnlag for å sette de gjennomførte transaksjoner til side med hjemmel i reglene om ulovfestet omgåelse.⁸² Fylkesskattekontoret mente det hele dreide seg om uriktig fakturering og at dette hadde påført staten tap.

Faktum i saken gjengis her:

Selskapet G ble begjært konkurs september 1996. Styreformann og daglig leder i G, stiftet selskapet S den 10.09.96 med seg selv som disponent og daglig leder. S fortsatte virksomheten i lokalene til G og overtok komplett driftstilbehør avgiftsfritt som ledd i overdragelse av virksomhet etter merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5. S ble opprettet med det formål å drive virksomheten fra G videre.

⁸² Klagenemndssak nr. 4250 av 16. mars 2000

Varepartiet fra det konkursrammede selskapet ble imidlertid solgt til selskapet B den 10.09.96 etter avtale med banken, som hadde pant i varelageret. Styreformann og daglig leder i B var den samme som i G og S. Salget ble fakturert med utgående avgift. Beløpet dekket bankens gjeld, og medførte at banken ikke led noe tap på engasjementet med G. Storparten av varelageret ble videresolgt med påslag til S. Det ble beregnet utgående avgift ved salget.

Selskapet G innbetalte ikke beregnet merverdiavgift ved overdragelsen av varelageret til B. Hele beløpet fra salget av varelageret ble brukt til å nedbetale gjeld til banken. B fikk på sin side fradrag for den inngående avgift.

Skattedirektoratet fant grunnlag for å sette overdragelsen av varelageret til side med hjemmel i de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. Etter en samlet vurdering av de foreliggende omstendighetene, tiden og forholdene for øvrig, ble det lagt til grunn at partene hadde innrettet seg på en måte som ikke kunne sies å være i samsvar med avgiftsreglenes formål og intensjoner. Klager kunne ikke dokumentere andre forretningsmessige formål utover de avgiftsmessige virkninger. Klager hadde også hatt kontroll over samtlige selskaper. Vurderingstemaet for om det var grunnlag for gjennomskjæring var ”i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre virkninger for avgiftspliktige enn de avgiftspliktige, og i hvilken utstrekning resultatet ellers ville være i strid med avgiftsreglenes formål.”

Etter mitt syn er denne normen noenlunde lik den omgåelsesnormen som Høyesterett anvender i dag, jf. blant annet Rt.2007 s.209, selv om den ikke anvender en toleddet norm.

Nemnda fant likevel ikke grunn til å bruke relevant praksis fra skatteretten vedrørende normen. Nemnda drøfter hensynene bak skatt og avgift i relasjon til gjennomskjæring, se for øvrig kapittel 1.4 hvor KMVA 4250 blir omtalt.

I klagesak 2004-5260 valgte Skattedirektoratet å tilsidesette kjøp av to anleggsmaskiner med hjemmel i de ulovfestede regler om gjennomskjæring.⁸³

De sentrale elementene i vurderingen var også her ”...i hvilken grad rettsforholdet har vesentlige andre virkninger for avgiftspliktige enn de avgiftsrettslige, og i hvilken utstrekning resultatet ellers vil være i strid med avgiftsreglenes formål”.

Normen er lik den vi har i klagesak 4250.

Det avgjørende for fylkesskattekontorets samlede vurdering av interessefelleskapet, var at det fremsto som usannsynlig at ”uavhengige parter ville kjøpt maskiner med salgspant, samt at bruken av maskinene ikke endret karakter etter overdragelsen”.

Det var også etter fylkesskattekontorets syn indikasjoner på at det ikke forelå reell overdragelse mellom partene. Dette kan tyde på at nemnda likegodt kunne løst saken etter reglene om proforma.

4.7 Praksis fra avgiftsretten hvor man eventuelt kunne anvendt de ulovfestede reglene om gjennomskjæring.

Et illustrerende eksempel er KMVA-2006-5591.⁸⁴ Saken er interessant fordi nemnda ikke vurderte å tilsidesette transaksjonen etter de ulovfestede reglene om gjennomskjæring.

Saken gjaldt spørsmålene om vilkårene for avgiftsfritt eksportsalg av varer til Svalbard etter mval. § 16 nr. 1 litra c, jf. Forskrift. 24, var oppfylt.

En person drev virksomhet innen ur, foto og optiske artikler, og hadde i den forbindelse solgt dyre armbåndsur til to navngitte personer på Svalbard. Urene var eksportert i henhold til mval. § 16 nr. 1 litra c, jf. Forskrift nr. 24, og var ført som avgiftsfritt salg i regnskapet. Urene ble hentet på Svalbard av kunder som ikke hadde opphold på Svalbard. Mottakerne på Svalbard ble fakturert for urene, men mottok aldri fakturaene, og disse ble heller ikke betalt av dem. Fylkesskattekontoret la til grunn at salget av

⁸³ Klagenemndssak nr. 5260 av 20. desember 2004

⁸⁴ Klagenemndssak nr. 5591 av 29. mai 2006

urene var ment for kunder som befant seg i Norge, og ikke for personer med opphold på Svalbard. Salgene var dermed avgiftspliktige. Etter fylkesskattekontorets oppfatning syntes faktureringen til mottaker på Svalbard å kunne være gjort for skaffe legitimasjon for avgiftsfri omsetning, motivert av økt salg av dyre ur, jf. avgiftsbesparelsen. Det ble derfor etterberegnet utgående avgift på vederlaget for urene, samt ilagt tilleggsavgift med 30 %.

Etter mitt syn er det ikke noe i veien for at man kunne anvendt gjennomskjæringsnormen på den foreliggende saken. I dette tilfellet var de formelle reglene for eksportsalg oppfylt. Skattedirektoratet fant at det i denne saken var *sannsynlighetsovervekt* for at Svalbard ble brukt som transittsted for gjeninnførsel av ufortollede ur til Norge. De nevnte transaksjonene har preg av kunstighet og omveier, som ofte er et kjennetegn for mange omgåelsestransaksjoner.

Mye kan tyde på at transaksjonen i høy grad strider mot merverdiavgiftsreglenes formål i denne saken. Jeg kan også vanskelig se andre forretningsmessige motiver utover det å spare avgift.

I denne saken valgte avgiftsmyndighetene å tilsidesette transaksjonen etter proforma, selv om dette ikke ble uttalt eksplisitt.

Jeg ser på saken som en indikasjon for at avgiftsmyndighetene fremdeles vegrer seg for å anvende gjennomskjæring på avgiftens område, og heller velger andre metoder for å ilagge korrekt avgift og tilleggsavgift. Virkningen er også den samme uavhengig av hvilken betegnelse avgiftsmyndighetene velger å bruke på sin avgjørelse.

KMVA-2006-5547 er også et belysende eksempel.⁸⁵ Saken gjaldt om selskapet skulle beregnet avgift på omsetning av spåtenester og kontaktformidling over telefon. Det sentrale spørsmål var om selskapet drev virksomheten i Norge eller i utlandet. I henhold til mval. § 16 nr.1 er omsetning av varer og tjenester til utlandet fritatt for merverdiavgiftsplikt. Fylkesskattekontoret var av den oppfatning at bokettersynet avdekket at selskapets reelle drift skjedde i Oslo, slik at det da skulle vært beregnet

⁸⁵ Klagenemndssak nr. 5547 av 20. februar 2006

utgående merverdiavgift. I innstillingen til vedtaket stadfestet Skattedirektoratets fylkesskattekontorets syn, med følgende tilleggsbemerkning:...” *men ønsker å presisere at saken ikke gjelder gjennomskjæring, men en konstatering av de faktiske forhold...*”.

Det ble også vist til brev fra Sivilombudsmannen fra 1994 som støtte for at man kunne benytte ulovfestet gjennomskjæring i avgiftsretten, jf. pkt 1.3.1

Denne avgjørelsen må baseres på en tolkning av merverdiavgiftsloven på grunnlag av korrekt faktum.

Etter mitt syn kunne man også benyttet gjennomskjæring, da motivet bak de forskjellige disposisjonen bærer preg av illojalitet i forhold til avgiftsregelverket. Lovtolkning er nok den fremgangsmåten avgiftsmyndighetene ser som mest hensiktsmessig å benytte for å tilsidesette uønskede avgiftsmessige virkninger.

I denne sammenheng kan det fremheves at det ved lovtolkning og subsumsjon ikke stilles krav til manglende egenverdi. Rt 1999 s. 946 (ABB) er et eksempel på hvor retten nådde et enklere resultat ved tolkning, enn den ville gjort ved gjennomskjæring.

4.8 Avslutning - Hvor praktisk er det med gjennomskjæring på merverdiavgiftens område.

Som redegjort for i oppgaven synes det klart at avgiftsmyndighetene vil kunne benytte seg av en ulovfestet omgåelsesnorm på avgiftens område. Det synes videre klart at myndighetene kan ta utgangspunkt i omgåelsesnormen på skatterettens område.

Begrunnelsen for dette er at merverdiavgiftsloven og skatteloven i stor grad bygger på de samme legislative hensyn. Dette tilsier at avgiftsmyndighetene kan angripe uønskede tilpasninger når de finner dette nødvendig.

Både norsk rett og EU-dommene fastlegger på den ene siden prinsippet om at enhver skal ha rett til å planlegge sin virksomhet slik at den totale momsbelastning blir så gunstig som mulig. Den næringsdrivende har derfor ingen plikt til å velge de transaksjonene som medfører de høyeste momsbelastningene.

Merverdiavgiftslovens selvdeklarerende system kan videre tale for at misbruksbetraktninger ikke er fullt så aktuelle på avgiftsrettens område som det vi ser i skatteretten. Som jeg har vist til kan det også stilles spørsmål til om terskelen for egenverdivurderingen er høyere på avgiftens område enn på skatterettens område. Det vil si at det skal mer til før myndighetene kan tilsidesette en transaksjon avgiftsmessig enn skattemessig. I så fall bør det stilles strengere krav til illojalitet mot lovens formål enn det som er tilfelle på skatterettens område.

Jeg antar at avgiftsmyndighetene fortsatt en god stund fremover vil benytte proforma og lovtolkning som fremgangsmåte for å tilsidesette disposisjoner som gir provenytap for staten.

Hvor lang tid det vil ta før omgåelsesbetraktninger blir vanlige på avgiftsrettens område får imidlertid tiden vise.

LITTERATURLISTE

Bøker:

Banoun, Bettina. 2003. Omgåelses av skattereglene – en studie av høyesterettspraksis. Oslo: Cappelen.

Boe, Erik. 1996. *Innføring i juss*. Oslo: Universitetsforlaget.

Bullen, Andreas. 2005. *EU, EØS og SKATT*. Oslo: Gyldendal.

Dajani, Omar G., Thor Leegaard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre. 2003. *EØS – avtalen og norsk skatterett*. Oslo: Universitetsforlaget

Folkvord, Benn. 2005. Fusjon og Fisjon – skatterettslige vilkår ved fusjon og fisjon av aksjeselskap. Bergen: Allkopi, Universitetet i Bergen.

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. 2005. *MVA-kommentaren*. 3. utgave. Oslo: Gyldendal.

Gjems-Onstad, Ole. 2006. *Merverdiavgift- en innføring*. Oslo: Gyldendal.

Kvisli, Kåre. 1962. *Innføring i skatteretten*. Oslo

Skatteetaten. 2006. *Merverdiavgiftshåndboken*. 4. utgave. Oslo: Fagbokforlaget.

Zimmer, Frederik. 2005. *Lærebok i skatterett*. 5. utgave. Oslo: Universitetsforlaget.

Artikler:

Alhager, Eleonor. 2006. ”Förfarandemissbruk- en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield”. *Rättsfall*: 260-270

Antonsen, Thomas. 2006. "Prinsipielt viktig dom knyttet til gjennomskjæring". *Revisjon & Regnskap*, 75 (2): 65-66.

Bugge, Marianne Brockmann og Camilla Solheim Larsen. 2006. "Gjennomskjæring på moms". *Finansavisen*, 14 (84): 56

Killengren, Johan, Trond Larsen og Frode Heggdal Larsen. 2000. "Gjennomskjæring på avgiftsrettens område". *Revisjon & Regnskap*, (1/2): 26- 36 og 60-66

Løvaas, Ivar. 2007. "Tilsidesettelse på merverdiavgiftslovens område (med paralleller til skatteretten)". *Skatterett*, (1): 37-53

Sandvik, Per. 1982. "Form og realitet i skatteretten. *Skatterett*, s. 122 flg.

Syversen, Jan. 2007. "Fire høyesterettsdommer om skattemessig gjennomskjæring med særlig fokus på dommen i Rt.2006 s. 1232, Telenor Eiendom Holding". *UTV*, (2): 1-24.

Zimmer, Frederik. 2007. "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?". *Skatterett*, (1): 2-13.

Zimmer, Frederik. 1997. "Gjennomskjæringspraksis på avveie". *Skatterett*, (1) s 1-2.

Aarbakke, Magnus. 1970. "Omgåelse av skattereglene som et rettsanvendelsesproblem". *Lov og Rett* (1): 1-23.

Dommer:

Høyesterett

Rt. 1910 s. 174

Rt. 1925 s. 588

Rt. 1937 s. 443

Rt. 1961 s. 1195 (Kollbjørg)

Rt. 1994 s. 912 (Brødrene Hovda)

Rt. 1997 s. 1580 (Zenith)

Rt. 1998 s. 1771 (Essem)

Rt. 1998 s. 1779 (INA)
Rt. 1999 s. 946 (ABB)
Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada)
Rt. 2002 s. 798 (Nordea)
Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt)
Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime)
Rt. 2005 s. 591 (Porthuset)
Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole)
Rt. 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen)
Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)
Rt. 2007 s. 209 (Hex)

Tingrettdommer

Utv 2007 s. 662- Oslo Tingrett dom av 23. februar 2007.

EFTA-domstolen

E 1/04 Fokus Bank ASA mot Den norske stat avsagt 23.november 2004

EF-domstolen

C-2/95 Sparebankenes Datacentral
C-212/97 Centros
C-255/02 Halifax
C-233/03 Huddersfield

Avgjørelser fra klagenemnd for merverdiavgift

Klagenemndssak nr. 3700 av 26. mars 1997
Klagenemndssak nr. 4250 av 16. mars 2000
Klagenemndssak nr. 5260 av 20. desember 2004
Klagenemndssak nr. 5547 av 20. februar 2006
Klagenemndssak nr. 5591 av 29. mai 2006

Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

BFU 33/05. ”Spørsmålet om en avtale mellom en kommune og en utbygger av et tomteområde for boliger medførte fradragsrett for inngående avgift for kommunen”.

BFU 28/07. ”Kommer ulovfestet gjennomskjæring til anvendelse ved salg av aksjer?”

BFU 29/07. ”Kommer ulovfestet gjennomskjæring til anvendelse ved salg av aksjer?”

Lover

Kongerigets Norges Grundlov av 1814

Lov om merverdiavgift av 19. juni nr. 66 (merverdiavgiftsloven, mval)

Lov om skatt av inntekt og formue av 26. mars nr 14. (skatteloven)

EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv av 17. mai 1977 (77/388/EØF) (avgiftsdirektivet)

Rådsdirektivet 2006/112/EØF

Forskrifter

Forskrift nr. 90 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller tatt til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet

Forarbeider

NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

Innst.S. nr. 5 (1990-1991)

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

St.prp. nr. 100 (1991-1992)

Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov av endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

St. melding nr. 12 (2000-2001)

Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) Om lov av endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.